

TAMPEREEN YLIOPISTO

Johtamiskorkeakoulu

VALTION TILIVELVOLLISUUSUUDISTUS:
laskentatoimen vastaus sille heitettyyn haasteeseen

"Laskentainformaation laatu määrittyy markkinoilla laskentainformaation
kysynnän ja tarjonnan välisenä suhteena."

Finanssihallinto ja julkisyhteisöjen laskentatoimi
Hallintotieteiden maisterin tutkinto
Pro gradu -tutkielma
Toukokuu 2012
Ohjaaja: prof. Lasse Oulasvirta

Hannu Koponen

TIIVISTELMÄ

Tampereen yliopisto	Johtamiskorkeakoulu, Finanssihallinto ja julkisyhteisöjen laskentatoimi
Tekijä	KOPONEN, HANNU
Tutkielman nimi	Valtion tilivelvollisuus uudistus – laskentatoimen vastaus sille heitettyyn haasteeseen
Pro gradu -tutkielma	66 sivua + 4 liitesivua
Aika	Toukokuu 2012
Avainsanat	Tilivelvollisuus, laskentatoimi, tuloksellisuuden seuranta, valtionhallinto, laskentatiedon hyväksikäyttö, raportointi

Tutkielman aiheena on vuonna 2004 toteutettu valtion tilinpäätös uudistus. Tuolloin otettiin käyttöön ns. tulosprisma, jonka mukaan ositetun tuloksellisuuden seurantaan valjastettiin tuloksellisuuden ja johdon laskentatoimi. Tässä opinnäytteessä tutkitaan erityisesti, miten hyvin laskentatoimi on pystynyt vastaamaan tuloksellisuuden raportoinnin haasteisiin.

Laskentatoimelle on valtion talousarviolainsäädännössä säilytetty melkoinen taakka. Sen tulisi tilivelvollisuuden toteuttamiseksi pystyä toiminnan kustannusten lisäksi raportoimaan toiminnallisesta tuloksellisuudesta ja vaikuttavuudesta. Hankalaksi tämän tekee se, että valtion laskentatoimen menetelmät ovat miltei kriittikittömästi kopioitu liiketaloustieteestä. Kun valtion toiminta lähes täysin eroaa yritystoiminnasta, on menetelmien sopivuus ja soveltaminen monin tavoin ollut epäonnistunutta. Valtionhallinto tarvitsee muita menetelmiä toiminnan suunnitteluun ja tuloksellisuuden arviointiin.

Tilivelvollisuuden toteutumisen osoittaminen on yksi kriittisistä tekijöistä arvioitaessa valtion toimintojen olemassaolon oikeutusta. Jos tuloksia, erityisesti vaikuttavuutta ei synny, voidaan kysyä, tarvitaanko ko. toimintoa lainkaan. Tämän tutkimuksen tavoitteena on osoittaa, että perinteisin laskentatoimen menetelmin ei likimainkaan selvitä tilivelvollisuudesta. Tähän näkemykseen haetaan tukea kahden haastattelun ja historiallisen katsauksen ohella käsitelmäärittelyn keinoin. Tutkimus sisältää ehdotuksen, jossa painotetaan seurantajärjestelmää uudella tavalla, vaikuttavuuden seurannalla on pääosa, kun taas perinteinen laskentatoimi on sivuroolissa.

Sisällysluettelo:

1	<i>JOHDANTO</i>	6
1.1	Tulosohjaus ja tuloksellisuusraportointi	7
1.1.1	Valtion taloushallinto-organisaatio	8
1.1.2	Valtion toiminnallinen organisaatio	8
1.1.3	Kirjanpitoyksikön tilinpäätös	9
1.2	Tutkimustehtävä ja keskeiset rajaukset	10
1.2.1	Rajaukset	12
1.3	Aikaisemmat arvioinnit tilivelvollisuudesta ja laskentatoimesta	14
1.3.1	Tutkimus laskentatoimen käytöstä valtionhallinnossa	14
1.3.2	Selvitys toimintakertomusten tuloksellisuuden kuvauksista	15
1.3.3	Eduskunnan edellyttämä arviointi tulosohjauksesta ja tilivelvollisuus uudistuksesta	16
1.3.4	Tulosohjauksen arviointihanke	17
2	<i>VALTION TALOUSHALLINNON KEHITTYMISPOLKU</i>	17
2.1	1990-luvun vaihteen tulosohjauksen uudistustyö	19
2.2	Tilivelvollisuus uudistus	21
2.3	Uudistettu tilivelvollisuus – tuloksellisuus aihealueen esittely	24
3	<i>TUTKIMUSOTE, KÄYTETTÄVÄT TUTKIMUSAINEISTOT JA TUTKIMUSMENETELMÄT</i>	27
3.1	Metodi / teemahaastattelu	30
4	<i>TUTKIMUKSELLA TAVOITELTU TULOS</i>	31
5	<i>TEOREETTINEN VIITEKEHYS</i>	32
5.1	Sana laskentatoimi	32
5.2	1970-luvun käsitys julkisen hallinnon laskentatoimen laajuudesta	35
5.3	Talousarviolainsäädännön laskentatoimi	36
5.4	Reaali- ja rahaprosessista	37
5.5	Tuloksen mittaamisesta	39
5.6	Laskentatoimen määritelmiä	40
5.7	Governmental Accounting Standards Board’n (GASP) muistio julkishallinnon ja yritysten laskentatoimen erilaisuudesta	42

5.8	Valtion kirjanpitolautakunnan kanta kansainvälisten tilinpäätöskäytäntöjen käyttöönottoon valtiolla	45
6	<i>LASKENTATOIMEN ROOLI TULOKSELLISUUSTIEDON TUOTTAJANA</i>	45
7	<i>HAASTATTELUT</i>	48
7.1	Haastattelu 1	48
7.2	Haastattelu 2	54
8	<i>JOHTOPÄÄTÖKSET</i>	57
	<i>Lähteet:</i>	62
	<i>Liite 1: Haastattelun teemat ja apukysymykset</i>	67
	<i>Liite 2: Ehdotus tuloksellisuuden seurannan sääntelystä laissa ja asetuksessa:</i>	69

1 JOHDANTO

Tämän tutkielman liikkeellepanevana ärsykkeenä ja pontimena on ollut kirjoittajansa pitkä ura valtion laskentatoimen kehittäjänä ja sen aikana tehdyt havainnot laskentatoimelle asetettavista paineista hallinnon ohjauksessa ja sen toiminnan tuloksellisuuden suunnittelussa ja seurannassa. Ura alkoi 1987 Valtiokonttorin laskentatoimen toimistossa liikelaitosten kirjanpidon kehittäjänä, myöhemmin 1990 luvun puolivälissä valtion VALKI -kirjanpidon kehittämishankkeessa ja viimeksi Hallinnon ohjaus toimialalla yleisesti kirjanpidon ja ns. muun laskentatoimen kehittämis- ja ohjaustehävissä. Koko yli kaksikymmenvuotisen urani ajan olen pohtinut laskentatoimen roolia valtion toiminnan ohjauksen apuna. Ajan myötä olen tullut yhä vakuuttuneemmaksi siitä, että laskentatoimelle on annettu kannettavaksi risti, jota se ei kykene kantamaan. Semminkin, jos laskentatoimi ymmärretään siten, kuin se yleisesti oppikirjoissa ja muussakin kirjallisuudessa ja viestinnässä on ymmärretty.

Julkishallinto toimii eri veturien varassa kuin liiketoiminta. Kun lähes kaikki ns. työvirastot¹ on liikelaitostettu tai yhtiöitetty ja pian myös yhteiset tukitoiminnot² koottu Inhouse -palvelukeskuksiin, ei talousarviosta enää juurikaan rahoiteta tuotantotoimintaa. Liiketaloustieteen opit voidaankin unohtaa, koska valtaosa valtion virastojen ja laitosten toiminnasta on nykyään hallinnollista palvelua. Se osa palvelutoiminnasta, joka on maksuperustelainen myötä muuttunut maksulliseksi, voitaisiin kaikkineen siirtää kilpailuille markkinoille osakeyhtiöiden hoidettavaksi. Täysin aiheellisesti voisi myös kysyä: Onko hallinto toimintaa lainkaan, ja jos ei ole, mitä hallinto tuottaa?

Hallintovirkamiehen tuottavuus on osin verrattavissa palomiehin tuottavuuteen. Osa ajasta ollaan varuilla ja vahingon sattuessa pelastetaan se mikä pelastettavissa on. Samalla pyritään estämään enemmän vahingot. Palomiehen tuottavuutta ei arvioida

¹ Työllisyysasetuksen (1363/1997) 4 §:n mukaan työvirastoja olivat Ilmailulaitos, Merenkulkuhallitus, Metsähallitus, Metsäntutkimuslaitos, Museovirasto, oikeusministeriö vankeinhoitolaitosta koskevissa asioissa, opetusministeriö, puolustusministeriö, Rajavartiolaitos, Ratahallintokeskus, Suomenlinnan hoitokunta, Tielaitos, valtioneuvoston kanslia, Valtion kiinteistölaitos ja alueelliset ympäristökeskukset. Ympäristökeskusten työohjelmamenettelystä huolehtii keskitetysti Suomen ympäristökeskus maa- ja metsätalousministeriön sekä ympäristöministeriön ohjauksessa. Muiden virastojen ja laitosten toimimisesta työvirastona päätti valtioneuvosto. Työvirasto käsite poistui lainsäädännöstä asetusmuutoksen (943/2001) myötä.

² Talous- ja henkilöstöhallinnon palvelukeskukset, Valtion it-palvelukeskus

sen mukaan, kuinka monta paloa hän on pystynyt sammuttamaan, vaan lähinnä sen mukaan kuinka monta paloa on jäänyt syttymättä. Palomiehiä tarvitaan siinäkin tapauksessa, että tulipaloja ei syttyisi lainkaan.

Luonnehtisin tätä tutkimusta laadulliseksi haastattelututkimukseksi, jonka tavoitteena on lisätä ymmärrystä perinteisten laskentamenetelmien roolista hallinnon suunnittelussa, ohjauksessa ja seurannassa. Tutkimuksen katsantokanta on tutkijan ammatillisen suuntautumiseen liittyen, ja siitä johtuen, perin pragmaattinen. Tutkimuksen tarkoituksena ei ole selittää, vaan pikemminkin yrittää ymmärtää, miksi laskentatoimeen ja erityisesti seurantatiedon tuottamiseen liittyvät asiat ovat hankalia. Tässä tutkimuksessa kirjoittajan koulutustausta, pitkä kokemus valtion laskentatoimen parissa ja sen kehittäjänä on muokannut suhtautumisen tutkimusaiheeseen realistiseksi, jopa kyynisyyden rajan ylittäväksi realismiksi.

Tutkimukseen sisältyy myös sanan laskentatoimi käsiteanalyysi.

Tutkimukseen liittyy subjektiivisuutta, sillä tutkija toimii itse tutkimansa aiheen kehittäjänä ja ohjaajana. Haastattelun kohteet ovat pitkään valtion laskentatoimen parissa työskennelleitä henkilöitä ja edustavat parasta näkemystä valtion taloushallinnon hoidosta. Olen valinnut haastatteluun henkilöt, jotka ovat olleet useissa eri organisaatioissa, ja jotka tällä hetkellä katsovat tutkimuksen kohdetta eri näkökulmista - hallinnonalan controller ministeriöohjaajana ja viraston hallintopäällikkö hallintoalamaisena.

1.1 Tulohjaus ja tuloksellisuusraportointi

Tulohjauksessa ministeriöt ohjaavat alaisiaan virastoja ja laitoksia asettamalla tulostavoitteita, antamalla resurssit niiden toteuttamista varten ja seuraamalla tavoitteiden saavuttamista. Tulohjaus velvoittaa virastoja raportoimaan tulostavoitteiden toteutumisesta ministeriöille. Toimintakertomus on viraston vuosittain antama raportti tulossopimuksessa asetettujen tulostavoitteiden toteutumisesta. Ministeriöt selvittävät toimintakertomuksessaan omien tavoitteidensa ja strategioidensa toteutumisen. Ministeriöiden hallinnonalaraportointi toteuttaa erityisesti hallitusohjelman vai-

kuttavuus ja tuloksellisuusseuranta, tosin se sisältää myös tietoja ministeriön operatiivisesta tuloksellisuudesta.

1.1.1 Valtion taloushallinto-organisaatio

Valtion kirjanpito ja maksuliike muodostavat valtion sisäiseen hallintoon kuuluvan taloushallinto-organisaation, jota ohjaavat ja valvovat valtiovarainministeriö ja Valtiokonttori. Taloushallinto-organisaation eri tasoilla toimivat keskuskirjanpito ja maksuliikenteestä ja kirjanpidosta vastaavat kirjapitoyksiköt.

Kaikissa tulosjohtamiseen ja tilivelvollisuuden parantamiseen liittyvissä uudistuksissa valtion taloushallinto-organisaatio on pysynyt liki muuttumattomana. Kirjanpitoyksikkörakenne on historiallisesti ollut talousarvion toimeenpanoon liittyvien taloushallintotehtävien järjestämisen yksikkö. Kirjanpitoyksiköksi määrittäminen on aina ollut keskeisesti sidoksissa nimenomaan kirjanpidon ja maksuliiketehtävien organisoinnin tarkoituksenmukaisuuteen.

1.1.2 Valtion toiminnallinen organisaatio

Palvelupäällikkö Olli Ahonen Valtiokonttorista on pitkään seurannut ja kehittänyt valtion raportointia (NETRA). Hallinto -lehdessä³ julkaistussa artikkelissa hän kiinnitti huomion valtion toiminnallisen- ja talousorganisoinnin eriytyneisyyteen. Vaikeasti hahmotettava organisaatio ja epäyhtenäiset organisaatiokäsitykset vaikeuttavat ja asettavat haasteita valtion konserniohjaukselle ja konserniraportoinnille. Ahosen mielestä valtion organisaatio kaipaa selkeyttämistä, jotta seuranta ja raportointi voitaisiin toteuttaa yhdenmukaisella ja vertailukelpoisella tavalla. "Jos ”virastot ja laitokset” on moniselitteinen käsite valtionhallinnossa, sitä on myös ”valtiokonserni”, jolla saatetaan tarkoittaa niin budjettitaloutta kuin koko julkista hallintoakin. Yksittäistä hallinnonalaakin kutsutaan konserniksi. Myös valtion konserniorganisaatio tulisi määritellä yksiselitteisemmin, jotta sen seuranta ja raportointi voitaisiin toteuttaa yhdenmukaisella ja vertailukelpoisella tavalla."

³ Hallinto-lehti 4/2010

Samansuuntaisia näkemyksiä sisältyi myös valtiovarainministeriön 11.4.2007 asettaman talousarviolainsäädännön kehittämishankkeen väliraporttiin.

Väliraportin mukaan nykytilan perusongelma on, että toimintaa ja taloutta koskevat johto-, vastuu- ja valvontasuhteet eivät muodosta tarkoituksenmukaista kokonaisuutta tilivelvollisuusraportoinnin kannalta. Esimerkkinä mainitaan sisäinen valvonta, joka on vain ja ainoastaan viraston johdon (ei siis kirjanpitoyksikön johdon monivirastoissa kirjanpitoyksikössä) kuuluva velvollisuus.

1.1.3 Kirjanpitoyksikön tilinpäätös

Tilinpäätöksen laatimisvastuu on valtion talousarviosta annetussa laissa osoitettu kirjanpitoyksikölle. Tämä on siinä mielessä ongelmallista, että kirjanpito-organisaatio, kuten edellä on kuvattu, ei kaikilta osin ole yhteneväinen toiminnallisen organisaation kanssa. Tämä esimerkiksi Työvoima- ja elinkeinokeskusten osalta tarkoittaa sitä, että vaikka kaikki TE-keskukset ovat itsenäisiä toimijoita, joilla on tästä toiminnasta vastuussa oleva johto, vastuu kirjanpitoyksikkötehtävistä ja tilinpäätöksen laatimisesta on osoitettu yksinomaan Etelä-Savon TE-keskukselle.

Kirjanpitoyksikön tilinpäätös on keskeisin viraston tai laitoksen tilivelvollisuutta toteuttava raportointiasiakirja. Se sisältää⁴:

- toiminnallista tuloksellisuutta ja sen kehitystä sekä yhteiskunnallista vaikuttavuutta kuvaavan toimintakertomuksen
- talousarvion toteutumista kuvaavan talousarvion toteutumalaskelman
- tuottoja ja kuluja kuvaavan tuotto- ja kululaskelman
- tilinpäätöspäivän taloudellista asemaa kuvaavan taseen
- liitteenä ilmoitettavat tiedot eli liitetiedot.

⁴ Asetus valtion talousarviosta 11.12.1992/1243; 63 § (7.4.2004/254)

Viraston tai laitoksen toimintakertomuksessa esitetään tiedot toiminnan tuloksellisuudesta sekä tilinpäätöksen ja tuloksellisuuden analyysi. Toimintakertomukseen sisältyvät viraston toiminnan ohjauksen kannalta keskeiset tuloksellisuustiedot, kuten tiedot toiminnan vaikuttavuudesta, tehokkuudesta, tuotoksista ja laadunhallinnasta sekä henkisistä voimavaroista.

Toimintakertomus on osa tilinpäätösasiakirjaa, ja tärkeänä osana sitä se toteuttaa osaltaan virastojen tilivelvollisuutta. Talousarviolain 21 §:n mukaan viraston ja laitoksen tulee antaa tilinpäätöksessä oikeat ja riittävät tiedot talousarvion noudattamisesta sekä viraston ja laitoksen tuotoista ja kuluista, taloudellisesta asemasta ja toiminnallisesta tuloksellisuudesta siten, että tilinpäätöksen lukijalle muodostuu oikea ja riittävä kuva viraston tai laitoksen tilikauden aikaisen toiminnan onnistumisesta.

1.2 Tutkimustehtävä ja keskeiset rajaukset

Keskeisin tässä tutkimuksessa oleva ongelma voidaan tiivistää seuraaviin kolmeen kohtaan, joista viimeinen kohta sisältää varsinaisen tutkimuskohteen:

1. Tilivelvollisuus toteutetaan tulosprisman tuloksellisuus kehikolla.
2. Tuloksellisuuden toteutumisen selvittämiseksi ja työkaluksi on säädetty tuloksellisuuden ja johdon laskentatoimi sekä muu seurantajärjestelmä.
3. Kuinka 2 kohdassa tarkoitettu tuloksellisuuden laskentatoimi pystyy vastaamaan tuloksellisuuden raportoinnin haasteisiin?

Viimeiseen kysymykseen haen vastausta asiaan liittyvistä tieteellisistä tutkimuksista, kirjallisuudesta ja haastattelemalla kokeneita valtion taloushallinnon tuntijoita, joiden taustasta löytyy myös laskentatoimen kehittämiseen osallistumista. Haastattelujen merkitys tässä tutkimuksessa on tukea kirjoittajan omia kokemuksia laskentatoimen roolista tuloksellisuuden työkaluna.

Edellä esitetystä kohdasta 3 johtuen tässä tutkimuksessa ei rajoituta ns. ulkoiseen tai sisäiseen laskentatoimeen. Laskentatoimen raportointia tarkastellaan organisaation

sekä sisäisistä että yleisistä ulkoisista ja julkisista lähtökohdista ja nimenomaan hyväksikäyttäjän näkökulmasta.

Kun tulosprismalla kuvataan yhtä aikaa yhden ohjaavan yksikön (valtioneuvoston) ohjauksessa olevan kokonaisuuden (valtionhallinnon tuloksellisuutta) tuloksellisuutta ja yhden yksittäisen toiminnallisen ja tuloksista vastuussa yksikön (viraston tai laitoksen) tuloksellisuutta, voidaan aiheellisesti esittää seuraava, perustavaa laatua oleva kysymys: Seuraako säädöksistä ymmärrettävä tilivelvollisuutta käsittelevä kokonaisuus?

Talousarviolainsäädännön säännökset on kirjoitettu ideaalitilanteeseen, josta käytännön elämä valtion virastoissa ja laitoksissa on varsin kaukana. Valtiontalouden tarkastusvirasto arvioi virastojen esittämää tulossinformatiota lain pykälää vasten. Eri-tyisesti vuoden 2006 tarkastuksissa tarkastusvirasto tiukesi laillisuuskannanottojen linjaa, ja arvioinnista seurasi lukuisia laillisuusmuistutuksia⁵. Keskeisenä ongelmana tarkastuksessa oli, että tuloksellisuuden vaikuttavuusosion sekä laadunhallinnan- ja henkisten voimavarojen hallinnanosioiden tarkastus ja arviointi on toiminnan tarkastuksen aluetta, tilintarkastuksen keskittyessä toiminnallisen tehokkuuden alueelle.

Valtiontalouden tarkastusvirasto julkaisi 22.8.2007 tulosohtauksen tilaa valtionhallinnossa luotaavan tarkastuskertomuksen. Kertomuksen antama kuva tulosohtauksesta ja erityisesti laskentatoimesta on tyrmäävä. Seuraava ote puhukoon puolestaan: "Tarkastushavaintoihin perustuen tulosohtauksen tilan voi kokonaisuudessaan arvioida olevan korkeintaan kohtuullinen. Laskentatoimen tila on varsin huono. Erityisesti työkustannusten kohdistamisessa on ongelmia. Toiminnan aikaansaannoksiin liittyviä seurantajärjestelmiä ei ole, tai niissä on merkittäviä puutteita. Näyttää siltä, että ohtaus- ja johtamisvastuussa olevat eivät koe tarvitsevansa laskentatoimen tuottamaa informaatiota siinä laajuudessa, kuin asianmukainen tulosohtaus ja tulosohtaminen välttämättä edellyttävät."⁶

⁵ Tässä ilmenee valtion toiminnanohjauksen eräs keskeinen dilemma. Kirjanpitoyksiköt vastaavat vain kirjanpidosta ja maksuliikkeestä. Kirjanpitoyksiköt tekevät myös viraston ja laitoksen tilinpäätöksen ja saavat siihen liittyen laillisuusmuistuksen, vaikka muistutus pitäisi antaa toiminnasta vastuussa olevalle virastolle tai laitokselle.

⁶ Valtiontalouden tarkastusviraston toiminnantarkastuskertomukset 150/2007 s.9

Kun laskentatoimi, siten kun se perinteisesti on määritelty, on ilmeisen väärä työkalu tuloksellisuuden seurannalle herää aiheellinen kysymys: Onko kehitettävä kokonaan uusi tuloksellisuuden suunnittelun ja seurannan teoria, jossa perinteisen laskentatoimi on sivuosassa ja vaikuttavuuteen liittyvät tulosprisman elementit pääosassa? Tässä tutkimuksessa pohditaan laskentatoimen sisältöä myös käsiteanalyttisesti, ja tältä kannalta herääkin kysymys, olisiko tämä uusi teoria lainkaan laskentatoimen teoriaa?

1.2.1 Rajaukset

1. raja: Tutkielman kohteena ovat valtion talousarviosta rahoituksensa (myös ns. nettobudjetoitu rahoitus) saavat valtion virastot ja laitokset. Talousarvion ulkopuolella olevat valtion rahastot ja valtion liikelaitokset rajataan tutkimuksen ulkopuolelle. Rajausta on perusteltu sen vuoksi, että em. organisaatiot on niiden erityistehtävien vuoksi irrotettu talousarviosta eivätkä ne juurikaan toimi viranomaisina. Tästä johtuen myös niiden laskentatoimen sisällöllä on eri vaatimukset kuin hallinnollisella virastolla, mikä kuitenkin on valtion perinteistä ydintoimintaa.

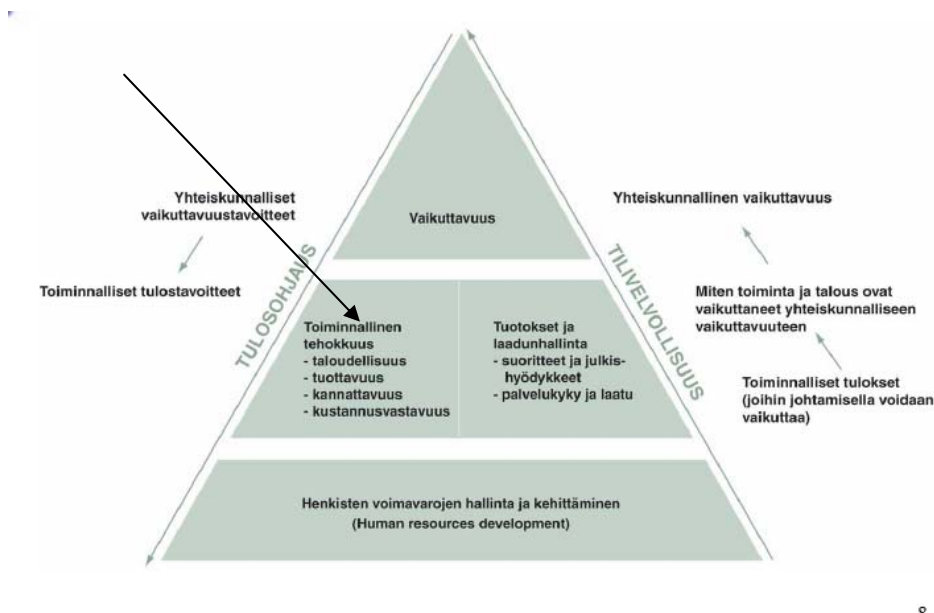
Erityisesti keskityn kahden erityyppisen talousarviotalouden organisaatioyksikön laskentatoimen sisältöön ja sen hyväksikäytön selvittämiseen. Ensimmäinen on ohjaava ministeriö, toinen toiminnallinen asiakasrajapinnassa toimiva yksikkö, jolla ON mittava maksullinen toiminta, Onko näiden laskentatoimelle asetettava samat vaatimukset? Toiminnallinen tuloksellisuus on yleensä yhden viraston tai laitoksen saavutettavissa sen sijaan vaikuttavuus on yleensä koko hallinnon yhteistoiminnan tulosta. Sen vuoksi toiminnan yhteiskunnallisia vaikutuksia on hankala pilkkoa tilivelvollisen yksikön tilinpäätösraporttiin.

2. raja: Tutkimus rajautuu organisaatiossa olevaan ja organisaatiosta kerättävään tietoon. Tutkimuksen ulkopuolelle jää siten mm. organisaation keräämä tilastotieto tai organisaation toiminnan vaikutuksista organisaation ulkopuolelta saatava tilastotieto, jota tosin saatetaan käyttää myös ko. organisaation toiminnan ohjaukseen.

3. raja: Tutkimus rajautuu rahamääräisen tietoon ja siihen liittyvään laskentaan. Muuta tietoa käytetään vain siinä määrin, kuin sitä tarvitaan perinteisten tunnusluku-

jen laskemiseen. Verotulot kuten myös siirtotalouden tuotot ja kulut, vaikka rahamääräisiä ovatkin, ovat niin ikään tämän tutkimuksen tarkastelun ulkopuolella.

4. raja: Pakostikin tutkimus rajautuu tulosprisman osioon toiminnallinen tehokkuus, joka on perinteisen laskentatoimen aluetta. Tuloksellisuuden laskentatoimen pitäisi tosin kattaa koko tuloksellisuuskehikko siten, että indikaattoreihin tukeutuvaa laskentapohjaista tarkastelua täydennettäisiin arviointimenetelmien ja -kriteerien käytöllä. Arviointimenetelmien soveltuvuusalueelle kuuluvat erityisesti vaikuttavuustavoitteet. Eri arviointimenetelmät ja -teoriat ovat myös tämän tarkastelun ulkopuolella.



Kuva 2: Tutkimuksen rajaukset tulosprismassa

4. Tutkielmassa ei tarkastella lainkaan niitä erikoisuuksia, jotka johtuvat toiminnallisen organisaation ja kirjanpitoyksikkö-organisaation toisistaan poikkeavasta rakenteesta. Toiminnan johtaminen ja vastuu toiminnan tuloksista ja niistä raportointi ovat usein eri organisaatiossa, kuin kirjanpitoyksikön vastuu maksuliikkeestä ja kirjanpidosta. Tämä aiheuttaa epäselvyyttä valta- ja vastuusuhteissa erityisesti tilinpäätöksessä. Liike-elämässä niinkin itsestään selvä asia, kuin tilinpäätöksen allekirjoittaminen ja hyväksyminen on hallinnossa em. asioista johtuen epäselvä. Kuka allekirjoittaa ja miltä osin hyväksyy ja vastaa kirjanpitoyksikön tilinpäätöksestä.

5. Tutkimuksessa keskityn vain kirjanpitoyksikön tilinpäätösraportointiin. Tutkimuksen ulkopuolelle jää siten valtion tilinpäätöskertomus kokonaisuudessaan.

1.3 Aikaisemmat arvioinnit tilivelvollisuudesta ja laskentatoimesta

1.3.1 Tutkimus laskentatoimen käytöstä valtionhallinnossa

Jukka Wallin teki Valtiokonttorin tutkimusraportin ja samalla opinnäytetyönsä (pro gradu -tutkielman) Helsingin kauppakorkeakoulun 30.5.1984. Raportin nimi on Valtionhallinnon kustannuslaskennan käyttöä rajoittavat tekijät, ja sen tarkoituksena oli auttaa ymmärtämään valtionhallinnon laskentatoimen soveltamisympäristöä ja sen kehittämisympäristöä sekä näiden laskentatoimen kehittämiselle asettamia vaatimuksia ja edellytyksiä.⁷

Tutkimuksessa kustannuslaskennan käytön rajoitteet on jaettu kahteen ryhmään: peruslähdekohtatekijät ja ohjausjärjestelmätekijät.

Peruslähdekohtatekijät ovat tekijöitä, jotka erottamattomasti kuuluvat valtionhallintoon, johtuvat sen luonteesta. Tällaisia ovat esim. kilpailun puuttuminen, verotusoikeus ja määräraharahoitus. Ohjausjärjestelmä tekijöitä ovat taloushallinnon alueella talousarviomenettely ja henkilöstöhallinnon puolella puutteellinen kannustin- ja sanktiojärjestelmä.

Tutkimuksen mukaan hallinnon peruslähdekohdat ovat sellaiset, että ne eivät suo laskentatoimelle ja sen kehittymiselle suotuisia luontaisia olosuhteita. Keskeinen johtopäätös tutkimuksessa oli, että valtionhallinnossa voidaan toimia taloudellisesti em. peruslähdekohtien vallitessa vain silloin, kun johtotehtävissä on henkilöitä, joiden pyrkimys taloudellisuuteen lähtee luontaiselta ja vakaumukselliselta pohjalta. Koska poliittis-hallinnollinen järjestelmä ei pakota tai johda suoraan tuloksellisuusvelvollisuuteen (erityisesti tuottavuus, tehokkuus ja kustannus-hyötyajattelu) samalla tavoin ja ilman poikkeuksia kuin tuotannontekijä-, suorite- ja rahamarkkinoilla toimivissa

⁷ Wallin, Jukka: Valtionhallinnon kustannuslaskennan käyttöä rajoittavat tekijät, s. I

talousyksiköissä, laskentatoimella on verraten vähän välttämätöntä tarvetta ja täten kysyntää.⁸

1.3.2 Selvitys toimintakertomusten tuloksellisuuden kuvauksista⁹

Valtiokonttorin Hallinnon ohjaus -toimialalla tehtiin kesän 2008 aikana selvitys virastojen ja laitosten toimintakertomusten tuloksellisuuden kuvauksista. Selvityksen teki korkeakouluharjoittelija Maria Pietilä. Selvityksen tarkoituksena oli löytää ennen kaikkea keskeisimpiä kehittämiskohteita, jotta toimintakertomusten laatua voitaisiin parantaa.

Tulosohjaisuudistus lanseerattiin julkishallintoon jo 1980-luvulla ja se on ollut valtiotuhallinnossa käytössä 1990-luvun alkuvuosista lähtien. Tästä huolimatta sen toteutus saa yhä kritiikkiä osakseen. Esimerkiksi Valtiontalouden tarkastusvirasto on raporteissaan arvostellut tulosohjauksen nykytilaa riittämättömäksi. Seurantajärjestelmän on katsottu muodostavan ohjausjärjestelmän heikoimman lenkin.

Selvityksessä todettiin, että tuloksellisuuden tasapainoinen raportointi ei vielä täysin toteudu virastoissa vaan jokin tulosprisman osa, usein vaikuttavuus tai tuotettujen suoritteiden määrä korostuu muiden osien kustannuksella. Virastot raportoivat tulosten sijaan usein viraston toiminnasta ja tekemisestä. Toiminnallisesta tehokkuudesta raportointi on useissa virastoissa vaikeaa, koska kustannuslaskenta ja työajanseuranta ovat aina vaan kehittymättömiä.

Tulosohjauksen kokonaistilaa virastoissa ei tutkimuksen mukaan voi arvioida tarkastelemalla pelkkiä toimintakertomuksia, mutta niistä käy ilmi, että joissain virastoissa mittaamisesta on tullut tärkeämpää kuin tulostavoitteiden ja toteumatietojen analysointi. Keskeisenä kehittämiskohteena tutkimuksen mukaan onkin tulosohjauksen perimmäisen idean kirkastaminen. Konkreettiset tulostavoitteet pitäisi kytkeä tiukemmin strategiaan ja tavoitteiden toteutumista tulisi seuranta määrällisin ja ymmärrettä-

⁸ Wallin, Jukka: Valtionhallinnon kustannuslaskennan käyttöä rajoittavat tekijät, s. 85-90

⁹ Valtiokonttori 2008: Tuloksia vai toimintaa? Selvitys virastojen ja laitosten toimintakertomusten tuloksellisuuden kuvauksista

vin mittarein. Toimintakertomusten sisältöä olisi kehitettävä siten, että tulostavoitteet ilmaistaisiin selkeämmin ja ne erottuisivat muusta tekstistä paremmin.

1.3.3 Eduskunnan edellyttämä arviointi tulosohjauksesta ja tilivelvollisuusuudistuksesta

Käsiteltyään Valtiontalouden tarkastusviraston toimintakertomuksen vuodelta 2006¹⁰, eduskunta antoi 13.12.2007 kirjelmän¹¹, joka sisälsi mm. kannanoton, jossa edellytettiin hallituksen ryhtyvän toimenpiteisiin valtion tulosohjauksen ja tilivelvollisuusuudistuksen arvioimiseksi.

Arvioidessaan tulosohjauksen tilaa taloudellisuutta koskevien tulostavoitteiden asettamisen ja niitä koskevien oikeiden ja riittävien tilinpäätöstietojen perusteella, näytti tarkastusviraston arvioinnin mukaan siltä, että tulosohjauksessa ei edellisiin vuosiin verrattuna ole tapahtunut olennaista muutosta parempaan.

Eduskunnan tarkastusvaliokunta antoi 29.11.2007 asiasta mietinnön¹². Valiokunnan mielestä toimivaan tulosohjaukseen kuuluu: "...että ministeriöt huolehtivat omalta osaltaan asianmukaisten tulostavoitteiden asettamisesta ja virastot puolestaan esittävät tilinpäätöksissään toiminnastaan oikeat ja riittävät tiedot. Talousarviosäännökset ja niihin perustuva tilivelvollisuus koskevat samalla tavoin ministeriöitä kuin muitakin virastoja. Tulostavoitteet on aina yhdistettävä mahdollisimman tiiviisti toimintaan ja määrärahoihin, jolloin niiden saavuttaminen riippuu ministeriön tai viraston tekemisistä ja toiminnan johtamisesta. Valiokunta haluaa painottaa aidon vuoropuhelun ja vuorovaikutuksen merkitystä ministeriön ja viraston välisissä tulosopimusneuvotteluissa. Tulosohjauksen nykytilaa koskevan kokonaisnäkömyksen muodostaminen edellyttää valiokunnan mielestä valtion tulosohjauksen ja tilivelvollisuusuudistuksen onnistuneisuuden arviointia."

¹⁰ Valtiontalouden tarkastusviraston kertomus toiminnastaan varainhoitovuodelta 2006 (K 14/2007 vp)

¹¹ Eduskunnan kirjelmä (EK 25/2007 vp)

¹² Tarkastusvaliokunnan mietintö 2/2007 vp

1.3.4 Tulohjauksen arviointihanke

Valtiovarainministeriö julkaisi tulohjauksen arviointihankkeen loppuraportin 1.12.2010¹³. Sen mukaan vuoden 2004 uudistus on lähtökohtaisesti onnistunut ja sen keskeisillä osa-alueilla on tapahtunut kehitystä. Uudistuksen mukanaan tuomat uudet toimintamallit, esimerkiksi tulospriima, ovat saaneet hyvän vastaanoton. Tuloksellisuusraportointi on tarkastelluilla hallinnonaloilla parantunut ja systematisoitunut aikaisempiin vuosiin verrattuna. Myös mittarit ovat viime vuosina kehittyneet jäsenyteenemmiksi.

Tulohjauksjärjestelmä arvioitiin raportissa olevan taitekohdassa sekä poikkihallinnollisuuden suhteen, kuin myös suhteessa muihin ohjauslementteihin ja erityisesti strategiseen ohjaukseen.

2 VALTION TALOUSHALLINNON KEHITTÄMIS- POLKU

Toimintakertomuksen laadinta tuli valtionhallinnossa pakolliseksi asetuksen muutoksella vuodesta 1997 lähtien¹⁴. Toimintakertomuksessa tuli antaa oikeat ja riittävät tiedot viraston toiminnasta ja sen sisältö keskittyikin tuloksellisuuden kuvaukseen ja toteutuneen tuloksellisuuden vertaamiseen tulostavoitteisiin.

Vuodesta 1998 voimaan tullut asetuksen muutos¹⁵ sisälsi määritelmän kirjanpitovelvollisesta talousyksiköstä sekä säännökset valtion liikekirjanpidosta ja talousarviokirjanpidosta. Talousarvitalous muodosti itsenäisen kirjanpitovelvollisen talousyksikön (valtio) ja sen tulo- ja menotalous erottiin kirjanpidossa muille talousyksikölle kuuluvista tuloista ja menoista sekä varoista ja veloista.

Itsenäiselle kirjanpitovelvolliselle talousyksikölle asetettavia vaatimuksia ovat muun muassa itsenäinen vastuunkanto oikeussubjektina ja omat rahavarat. Jokaiselle itse-

¹³ Valtiovarainministeriön julkaisu 47/2010: Tulohjauksen arviointihankkeen loppuraportti

¹⁴ Asetus valtion talousarviosta annetun asetuksen muuttamisesta (1042/1996)

¹⁵ Asetus valtion talousarviosta annetun asetuksen muuttamisesta (600/1997)

näiselle talousyksiköllä on omat tulot ja menot, jotka rekisteröidään kirjanpitoon. Kirjanpidon yhtenä tehtävänä onkin tosittesiin perustuvien kirjausten avulla pitää talousyksikön ja sitä ympäröivillä markkinoilla olevien muiden talousyksiköiden rahavarat erillään toisistaan.

Vuodesta 1998 lähtien talousarviotaloudesta on laadittu valtion tuotto- ja kululaskelma, tase ja talousarvion toteutumisen osoittava laskelma¹⁶. Vuoden 2004 alussa voimaan tullessa lakimuutoksella valtion tilinpäätöslaskelmiin lisättiin rahoituslaskelma.¹⁷ Tuolloiset tilivirastot (nyk. kirjanpitoyksikkö) toimivat talousarviotaloudessa tilinsä päättävinä yksiköinä ja laativat rahoituslaskelmaa lukuun ottamatta tilinpäätöslaskelmansa. Rahoituslaskelmaa ei laadita, koska valtion virastot ja laitokset eivät ole rahoituksellisesti itsenäisiä vaan niiden maksuvalmiudesta huolehtii Valtiokonttori.

Sisäiseen valvontaan ja sisäiseen tarkkailuun kiinnitettiin enenevässä määrin huomiota jo vuonna 2000 tullessa asetusmuutoksella¹⁸. Näiden merkitystä korostettiin erityisesti vuonna 2004 voimaan tullessa laki¹⁹ - ja asetusmuutoksella²⁰. Asetuksessa kiinnitettiin erityistä huomiota virastojen ja laitosten tilivelvollisuuteen ja samalla otettiin käyttöön uusi käsite, tuloksellisuuden ja johdon laskentatoimi sekä muu seuranta järjestelmä. Käsitteen sisältö jätettiin kuitenkin tarkemmin määrittelemättä.

Valtiontalouden ohjausjärjestelmää on tätä aikaisemminkin uudistettu varsin perusteellisesti. Kymmenvuotiskauden 1986–95 aikana tapahtui mm. seuraavaa:

- hallitus otti sille kuuluvan keskeisen valtiontalouden ohjaus vallan käyttöönsä ja alkoi budjettikehyksin ohjata ministeriöiden budjettivalmistelua,
- virastot ja laitokset ovat siirtyivät tulosohtaukseen. Tämä merkitsi päähuomion kiinnittämistä resurssien sijasta niillä aikaansaataaviin tuloksiin, kustannusten

¹⁶ Laki valtion talousarviolain muuttamisesta (430/1998) 17 §

¹⁷ Laki valtion talousarviolain muuttamisesta (1216/2003) 17 a §

¹⁸ Asetus valtion talousarviosta annetun asetuksen muuttamisesta (263/2000)

¹⁹ Laki valtion talousarviolain muuttamisesta (1216/2003)

²⁰ Asetus valtion talousarviosta annetun asetuksen muuttamisesta (254/2004)

kohdistamista niiden aiheuttajalle, ja resurssien käyttöä koskevan toimivallan ja tulosvastuun siirtämistä virastoille itselleen,

- aikaisemmat budjettisidonnaiset liikelaitokset ja eräät virastot muutettiin talousarvion ulkopuolella toimiviksi liikelaitoksiksi, ja useissa tapauksissa edelleen osakeyhtiöiksi, joista osa on sittemmin yksiteistetty,
- valtion viranomaisten perimiä maksuja koskeva maksuperustelaki uudistettiin ja
- valtiontaloutta koskevat hallitusmuodon säännökset ja valtion talousarviolaki kirjoitettiin uudelleen, jolloin mm. virastojen toiminnasta aiheutuvien menojen ja siitä kertyvien tulojen nettobudjetointi mahdollistui.

2.1 1990-luvun vaihteen tulosehjaoksen uudistustyö

Tulosehjaoksen ja tulosbudjetoinnin uskottavuuden suurin haaste on aina ja kaikissa sen kehitysvaiheissa ollut tavoitteenasettelun perustuminen tunnuslukuihin. Erityisesti tämä koskee vaikuttavuustavoitteita. Tunnuslukupohjaisuus tavoitteenasettelussa ja raportoinnissa on ollut myös eduskunnan taholta esitetty vaatimus, joka on kohdistunut erityisesti ministeriöihin ja niiden tapaan kuvata yhteiskunnallista vaikuttavuutta.

Tässä suhteessa tutkimusaiheen valintaan on vaikuttanut jo vuosia kestänyt hallinnon sekava tila jossa normiohjauksella ja laskentatoimen välinein yritetään, ikään kuin narulla työntämällä, saada aikaiseksi valtion tulosehjaus ja tilivelvollisuus.

Vuosina 1989–90 toimi valtionhallinnossa valtiovarainministeriön asettama hanke, jonka tehtävänä oli jatkaa virastojen toimintamenojen budjetoinnin ja tulosehjaoksen uudistustyötä. Hankkeessa tuli kiinnittää erityistä huomiota virastojen tuloksellisuuden ja sitä koskeviin tavoitteisiin. Ministeriön vastuuta alaistensa virastojen talousarvion talousarvioiden laadinnassa korostettiin. Hankkeessa tuli kehittää tuloksellisuutta kuvaavia tunnuslukuja tulosehjaoksen ja -johtamisen avuksi. Lisäksi hankkeen tehtävänä oli kehittää virastojen tulosehjaus- ja -raportointia.

Edellä mainitulle hankkeelle asetettiin tukihanke kehittämään nimenomaan tuloso-
jausta tukevaa laskentatoimintaa (nyk. tuloksellisuuden ja johdon laskentatoimi). Loppu-
raportissaan hanke esittää myös tiivistetyssä muodossa käsityksensä laskentatoimen
ja tuloksellisuuden suhteesta. Sen mukaan tulosjohdetussa virastossa laskentatoimen
ensisijaisena tehtävänä on tuottaa tulostavoitteiden toteutumista koskevia tietoja ja
avustaa tulostavoitteiden asettamista. Laskentatoimen rooli riippuu tuloksen sisällös-
tä ja mitattavuudesta.²¹

Liiketoiminnan tuloksen selvittämisessä laskentatoimella tiedon tuottajana on pää-
rooli. Tämä johtuu siitä, että liiketoiminnan tärkeimmät tunnusluvut kuten kannatta-
vuus ja sijoitetun pääoman tuotto ovat aina kohtuullisen luotettavasti mitattavissa.

Budjettirahoitteisessa toiminnassa laskentatoimen rooli on rajoitetumpi. Julkiselle
toiminnalle on tyypillistä palveluiden käsitteellisyys ja kollektiivisuus. Kollektiivi-
suoritteilla tarkoitetaan yleistä hallinnon ja järjestyksen ylläpitoa, lastenhoitoa, kou-
lutusta, sairauden ja vanhusten hoitoa sekä viranomaisen neuvoja, ohjeita, opastusta
ja tiedottamista. Viimeksi mainitut viranomaissuoritteet ovat asiakkaalle maksutto-
mia, jos niistä aiheutuu vain vähäisiä kustannuksia eikä maksullisuudelle ole erityistä
syytä. Kollektiivisuoritteet ovat harvoin konkreettisia suoritteita, mistä johtuen tuo-
tannon mittaaminen perinteisin menetelmin on hankalaa.

Jos budjettirahoitteista toimintaa harjoittavan viraston tulos on mitattavissa, voidaan
tuottavuutta, taloudellisuutta ja vaikuttavuutta koskevat tunnusluvut kehittää koko vi-
rastolle, sen kaikille tulosalueille. Laskentajärjestelmä ja muut tietojärjestelmät tuot-
tavat tällöin seurantatiedon mainittuihin tunnuslukuihin perustuen. Jos viraston tulos
ei ole mitattavissa, on tulosten saavuttamista arvioitava laadullisin kriteerein. Tällöin
laskentajärjestelmä tuottaa tulosalueittaiset kustannustiedot ja mahdollisesti muuta
arviointia tukevaa seurantatietoa. Tulostietojen ohella laskentatoimi tuottaa myös sel-
laisia laskelmia, jotka ovat yksittäisten päätösten (mm. investointi- ja hinnoittelupää-
tökset) tekemisen tukena. Luonnollisesti samantapaiset laskelmat ovat osaltaan oh-
jaamassa päätösten toimeenpanoa ja avustamassa toteutumisen seurantaa.

²¹ Valtiovarinministeriö 1990: Laskentatoimi ja tulosjohtaminen s. 7

2.2 Tilivelvollisuus uudistus

Vuonna 2004 toteutettiin valtiolla tilivelvollisuus uudistus. Uudistus pantiin toimeen lakimuutoksella 1216/2003 ja siihen liittyvällä asetusmuutoksella 254/2004. Lakiin otettiin tuolloin määräys²² oikeiden ja riittävien tietojen antamisesta valtion tilinpäätöksessä ja tilinpäätöskertomuksessa. Valtiontalouden ja valtion taloudenhoidon sekä toiminnan tuloksellisuuden kuvausten tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot talousarvion noudattamisesta, valtion tuotoista ja kuluista siten, että lukijalle syntyy oikea ja riittävä kuva valtion taloudellisesta asemasta sekä tuloksellisuudesta. Koska valtion tilinpäätös laaditaan kirjanpitoyksiköiden tilinpäätösten yhdistelmänä, koskee oikeiden ja riittävien tietojen esittämisen vaatimus luonnollisesti myös kirjanpitoyksiköiden tilinpäätöksiä.

Tilivelvollisuus uudistuksen valmistelun ensimmäisenä vaiheena oli eduskunnan puhemiesneuvoston asettama ns. kertomusmenettelytyöryhmä²³. Kertomusmenettelytyöryhmän asettamisen taustalla olivat valtiovarainvaliokunnan huomioidut valtion raportoinnin hajanaisuudesta ja sen tehtävänä olikin selvittää valtion tilinpäätöskokouksisuuden ja valtiontalouden kertomusmenettelyn muutostarpeet sekä tehdä ehdotukset näiden kehittämiseksi.

Suunnilleen samanaikaisesti edellisen kanssa valtiovarainministeriö asetti eri ministeriöiden, Valtiontalouden tarkastusviraston ja Valtiokonttorin edustajista koostuneen valtion tilinpäätöstyöryhmän, jonka toimikausi oli 20.12.2001–30.9.2002. Tilinpäätöstyöryhmän tehtävänä oli selvittää valtion ja tilivirastojen (nyk. kirjanpitoyksikkö) tilinpäätösten sisältöjen sekä tilinpäätösmenettelyn kehittämistarpeita ja mahdollisuuksia. Ryhmän tehtävänä oli myös täydentää ja täsmentää kertomusmenettelytyöryhmän tekemät kehittämissuositukset käytännön toimenpiteiksi ja selvittää ja tehdä ehdotukset lainsäädännön muutostarpeista.

²² Laki valtion talousarvista annetun lain muuttamisesta 1216/2003 18 §, HE 56/2003

²³ Kertomustyöryhmän loppuraportti julkaistiin eduskunnan kanslian julkaisuna nro 7/2002 15.5.2002 nimellä Kertomusmenettelyn kehittäminen eduskunnan valtiontalouden valvontatoimen osana.

Valtion tilinpäätöstyöryhmä esitti muistiossaan²⁴ ehdotuksen valtion ja sen virastojen ja laitosten sekä talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen tilivelvollisuuden toteutumisen parantamiseksi. Muistio sisältää ehdotukset

- valtiontaloudellisen kertomusmenettelyn kehittamisestä,
- valtion tilinpäätösasiakirjojen kokonaisuuden luomisesta,
- arviot tarvittavista lainsäädännön muutoksista,
- hahmotelmat tärkeimmiksi säädösmuutoksiksi,
- valtion tilinpäätöksen ja sen liitteiden muodoksi ja sisällöksi sekä
- valtion virastojen ja laitosten (tilivirastojen (nyk. kirjanpitoyksikkö)) tilinpäätöksen ja sen liitteiden muodoksi ja sisällöksi.

Valtiovarainministeriössä pohdittiin samanaikaisesti keskushallinnon uudistamisen ministerityöryhmän suositusten ja valtion tilinpäätöstyöryhmän ehdotusten pohjalta myös käytännön suosituksia ja ehdotuksia tulosoajasta ja tulostavasta terävöittäviksi menettelytavoiksi. Menettelytavat julkaistiin valtiovarainministeriön työryhmämuistiosarjassa nimellä Tulosoajuksen terävöittäminen.²⁵

Tilivelvollisuusudistuksen toteuttamista varten asetettiin Valtion tilivelvollisuusudistuksen toteuttamishanke. Sen toimikausi oli 7.8.2003 – 31.12.2004. Hanke jakautui seuraaviin osahankkeisiin ja työryhmiin:

- Valtion talousarviosta annetun lain muuttaminen ja hallituksen esityksen valmistelu

²⁴ Parempaan tilivelvollisuuteen — Valtion tilinpäätösudistuksen periaatteet, valtiovarainministeriön työryhmämuistioita 2/2003

²⁵ Valtiovarainministeriön työryhmämuistioita 9/2003

- Lainsäädännön julkistaloudellisten tuotto- ja kustannusvaikutusten hallinta -hanke
- Tuloksellisuuden peruskriteereiden määrittelyä sekä valtion tilinpäätöskertomuksen ja valtion tilinpäätösvelvollisen yksikön toimintakertomuksen tuloksellisuuskuvauksen laadintaa koskevia asioita sekä ministeriön tilinpäätöskannanottoa valmisteleva ryhmä
- Valtion ja sen tilinpäätösvelvollisen yksikön talousarvion toteutumalaskelmien kehittämistä valmisteleva ryhmä
- Valtuusseurannan kehittämistä valmisteleva ryhmä
- Valtion ja sen tilinpäätösvelvollisen yksikön rahavirtalaskelmaa sekä tuotto- ja kululaskelman, taseen, tilinpäätöksen liitetietojen ja kirjanpidon kehittämistä valmisteleva ryhmä
- Hallinnonalojen johdon laskentatoimen kehittämistä valmisteleva ryhmä
- Yhteiskunnallisen vaikuttavuuden mittaamista, raportointia sekä talouden ja toiminnan arviointitoiminnan kehittämistä valmisteleva ryhmä
- Hyvän budjetointitavan ohjausta ja talousarvion laadintaa kehittävä ryhmä

Johdon laskentatoimen kehittämistä varten oli erillinen valmisteluryhmä, mutta minäkälaiseksi laskentatoimen rooli kehittyi valtion uudistuneessa tuloksellisuusraportoinnissa? Lain 16 § otsikko laajennettiin muusta laskentatoimesta laajasti ymmärrettävään laskentatoimi käsitteeseen. Samalla lainkohdan sisältöön lisättiin nimenomaisesti toiminnallisen tuloksellisuuden ja vaikuttavuuden seuraamisvelvoite sekä ohjauksen ja tilivelvollisuuden toteutumisen tukemisvelvoite.

Aikaisempaa tutkimusta tästä aiheesta ei ole. Aihe on ajankohtainen mm. sen vuoksi, että ensimmäiset arviot tilivelvollisuusuudistuksen onnistuneisuudesta ovat valtione-

louden tarkastusviraston toimesta valmistuneet vuonna 2007²⁶. Valtiovarainministeriön hanke²⁷, jonka välittömänä tavoitteena oli valtion talousarviota ja taloushallintoa koskevan normiston selkiyttäminen ja systematisointi sekä sen varmistaminen, että normisto mahdollistaa tarkoituksenmukaisen taloudenhoidon aloitti toimintansa niin ikään vuonna 2007.

Hankkeen ehdotuksesta muutettiin vuoden 2009 lakimuutoksella kirjanpidosta ja maksuliikkeestä vastaavan yksikön nimi tilivirastosta kirjanpitoyksiköksi. Laskentatoimen vastuuyksikkönä säilyi virasto tai laitos. Monivirastoisessa kirjanpitoyksikössä tämä jako aiheuttaa merkittäviä vastuunjako-ongelmia, joihin tässä tutkimuksessa ei kuitenkaan puututa.

2.3 Uudistettu tilivelvollisuus – tuloksellisuus aihealueen esittely

Tilivelvollisuus uudistus oli seurausta monestakin ilmiöstä. Eduskunnan valtiovarainvaliokunta totesi vuonna 2003 laskentatoimen keskeisen aseman raportoinnin kehittämisessä ja tulosohtausjärjestelmälle asetettujen tavoitteiden saavuttamisessa. Tämä toteamus oli kirjattu sekä eduskunnan valtion tilakertomuksesta²⁸ että valtiontalouden tarkastusviraston kertomuksesta antamiin mietintöihin²⁹. Jälkimmäisessä mietinnössä on lisäksi todettu, että samoja tilivirastoja (nyk. kirjanpitoyksikkö) joudutaan huomauttamaan laskentatoimen heikosta tilasta vuodesta toiseen. Laskentatoimen heikko tila on johtanut puutteisiin esimerkiksi tilinpäätösten taloudellisuustiedoissa ja maksullisen toiminnan kannattavuuden seurannassa.

Tilivelvollisuuden uudistus konkretisoitui eduskunnan antaessa 19.12.2003 lain valtion talousarviolain muuttamisesta. Laki astui voimaan 1.1.2004. Lakimuutoksen tavoitteena oli vahvistaa eduskunnan budjettivaltaa sekä toiminnan tuloksellisuutta

²⁶ Valtiontalouden tarkastusviraston toiminnantarkastuskertomukset 150/2007:Tulosohjauksen tila Valtiontalouden tarkastusviraston tarkastushavaintojen 2002 – 2006 perusteella,

²⁷ Valtiovarainministeriön 11.4.2007 asettama hanke, jonka tehtävänä on selvittää talousarviolainsäädännön ja sitä alemmanasteisen talousarvio- ja taloushallintonormiston muutos- ja kehittämistarpeet lainsäädännön muuttamiseksi.

²⁸ VaVM 22/2003 vp s

²⁹ VaVM 29/2003 vp s.

koskevaan kansanvaltaista vastuunalaisuutta.³⁰ Uudistetun tilivelvollisuuden painopisteenä oli pyrkimys vaikuttavuustavoitteiden selkeyteen ja tavoitteiden tunnuslukupohjaisuuden lisäämiseen.

Uudistetun tilivelvollisuuden keskeinen elementti on tulosprisma; kehikko, johon tilivelvollisuuden teesit ja teoria on koottu. Valtion tilivelvollisuus kattaa talouden lisäksi valtion toiminnan tuloksellisuuden. Tulosprisma sisältää kaksi elementtiä: yhteiskunnallisen vaikuttavuuden ja toiminnallisen tuloksellisuuden elementit. Yhdessä nämä muodostavat tuloksellisuuden kehikon.

Yhteiskunnallinen vaikuttavuus kuvaa politiikalle asetettujen laaja-alaisten tavoitteiden saavuttamisen asetetta. Se kuvaa myös niitä tuotannontekijöitä (kustannuksia), jotka on tarvittu tämän vaikuttavuuden asteen saavuttamiseksi. Yhteiskunnallinen vaikuttavuus on korostetusti valtioneuvoston ja ministeriöiden vastuulla.

Toiminnallisessa tuloksellisuudessa on kysymys tietyn yksittäisen organisaation aikaansaannoksista ja sen toiminnan onnistuneisuudesta sekä tulosten suhteesta aiheutuneisiin kustannuksiin. Toiminnallisesta tuloksellisuudesta vastaa kunkin organisaation johto. Toiminnallinen tuloksellisuus jaetaan tulosprisman käsitteistössä edelleen:

- toiminnalliseen tehokkuuteen
- laadunhallintaan ja
- henkisten voimavarojen hallintaan.

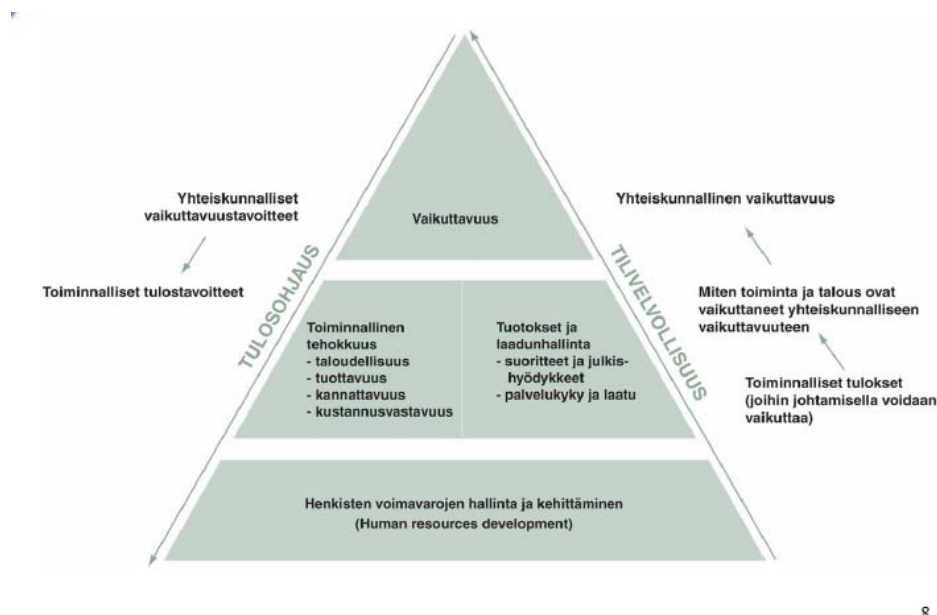
Toiminnallisen tehokkuuden osia ovat tuottavuus, taloudellisuus ja kannattavuus. Talousarviosanaston mukaan tässä tarkoitetaan julkisen talouden tuottavuutta, joka on vaikeammin mitattavissa kuin liikeloudellinen tuottavuus.³¹ Sanastossa ei kuitenkaan määritellä liikeloudellista tuottavuutta tai julkisen talouden tuottavuutta, eikä se näin ollen ota myöskään kantaa näiden tuottavuus lajien mahdollisiin eroihin.

³⁰ Hallituksen esitys HE 56/2003 Eduskunnalle laiksi valtion talousarviosta annetun lain muuttamisesta, s. 35

³¹ Taloussanasto, s 331-332

Kannattavuuden seuranta on mahdollista vain silloin, kun on kysymys maksullisesta toiminnasta. Laadunhallinnassa tarkastelun kohteena on palvelukyky, ja sen tärkein mittari on asiakastyytyväisyys. Kolmantena osa-alueena on henkisten voimavarojen käyttö ja kehittyminen, joka koskee kaikkia virastoja laitoksia ja ministeriöitä ja tälle tuloksellisuuden osiolla voidaan antaa kaikille yhteinen mittaristo.

Seuraavassa kuviossa on esitetty valtionhallinnon tuloksellisuuden tavoitteiden asetelussa (budjetoinnissa) vuonna 2004 käyttöön ottama käsitekehikko (tulosprisma)³².



Kuva1: Tulosprisma

Tulosohjauksessa ja -budjetoinnissa ohjaava ministeriö tai muu ohjaava taho asettaa kaikille tuloksellisuuden osa-alueille tulostavoitteen. Tämä koskee kaikkia valtiontalouden toimintayksiköitä. Tärkeimmät tavoitteet päätyvät eduskunnan tahdonilmauksina valtion talousarvioon.

³² Valtiovarainministeriön työryhmämuistiota 9/2003, s. 26

3 TUTKIMUSOTE, KÄYTETTÄVÄT TUTKIMUSAI- NEISTOT JA TUTKIMUSMENETELMÄT

Tämän tutkimuksen tutkimusote on vahvasti kvalitatiivis-fenomenograafinen - laadullinen tutkimus, joka perustuu tutkijan näkemykseen, päättelyyn, ja tulkintaan. Tutkimukseen sisältyy myös käsiteanalyttinen osuus.

Kvalitatiivisen tutkimuksen tutkimustekniikoita ovat mm. havainnointi, tekstianalyysi, haastattelu ja litterointi.³³ Tässä tutkimuksessa näistä tutkimusmetodeista on käytössä havainnointi ja haastattelu. Havainnot perustuvat yli 20 -vuotiseen kokemukseen valtionhallinnossa. Haastattelussa esitän ennalta valituille henkilöille ennalta valittuja aihealueita vapaamuotoisen keskustelun alustukseksi.

Kvalitatiivisen menetelmän käyttö edellyttää usein myös kvantitatiivista esitutkimusta. Tässä tutkimuksessa esitutkimuksen korvaa tutkimuksen tekijän pitkäaikaisen virkauran aikana tekemät havainnot erityisesti laskentatoimen ohjauksen kannalta aivan keskeisellä paikalla Valtiokonttorin keskuskirjanpitoyksikön laskentatoimen toimistossa (sittemmin osa Hallinnon ohjaus toimialaa). Valtiokonttorin toiminta-ajatuksessa Valtiokonttori palvelee valtionhallintoa talous- ja henkilöstöhallinnon asiantuntijana tuottamalla keskitetysti tietoa, ohjaamalla hallinnon tietotuotantoa sekä menetelmien ja ostopalveluiden käyttöä. Sen keskeinen, lakisääteinen ja jatkuva viranomaistehtävä on laskentatoimen kehittäminen, ohjaus ja neuvonta.

Laadullisessa tutkimuksessa kuvataan jotain ilmiötä tai tapahtumaa. Siinä on tarkoitus pyrkiä ymmärtämään tiettyä toimintaa tai pyrkiä antamaan mielekäs tulkinta jollekin ilmiölle. Edellä mainitusta johtuen on tutkimuksen onnistumisen kannalta erittäin tärkeää, että henkilöt tai tahot, joilta tietoa kerätään, tietävät tutkittavasta ilmiöstä tai että heillä on kokemusta asiasta.³⁴

Haastatteluun olen valinnut kaksi henkilöä, joita pyrin haastattelemaan laajasti mutta samalla syvällisesti, ja näin saamaan kasaan laadukkaan tutkimusaineiston. Haasta-

³³ Metsämuuronen, Jari 2001: Laadullisen tutkimuksen perusteet, s. 14

³⁴ Tuomi, Jouni ja Sarajärvi, Anneli: Laadullinen tutkimus ja sisältöanalyysi, 87–88

teltavien valintaan vaikutti erityisesti se, että molemmilla on pitkä kokemus valtion laskentatoimesta usealta eri hallinnonalalta ja -tasolta sekä erilaisista valtionhallinnon toiminnoista. Haastattelut toteutettiin avoimina teemahaastatteluina. Kvalitatiivisena aineistona tähän tutkimukseen on otettu myös Valtiokonttorissa kesällä 2008 tehty selvitys virastojen ja laitosten toimintakertomusten tuloksellisuuden kuvauksista.

Tiedonhankinnan strategia tässä tutkimuksessa perustuu fenomenografiaan, joka korostaa ihmisen omiin havaintoihin ja elämyksiin perustuvan tutkimuksen (pohdinnan) merkitystä. Tavoitteena on saada esiin erilaisia käsityksiä tutkittavasta asiasta, laskentatoimesta ja sen roolista valtion tuloksellisuuden seurannassa. Alussa on käsitys vallitsevasta asiain tilasta. Käsitemallilla selvitetään laskentatoimi -käsitteen teoreettinen sisältö sekä ympäristö, jossa sitä yleisesti käytetään. Tämän jälkeen saatu aineisto jäsennetään merkityskokonaisuuksiksi, joihin perustuen haastatellaan valitut henkilöt sekä vedetään johtopäätökset saadun haastatteluaineiston pohjalta.

Laadullinen tutkimus etenee prosessina, jossa tutkimuksen kohteeseen liittyvät ajatukset, näkökulmat ja mielipiteet kehittyvät tutkimuksen edetessä. Tarkoituksena on saattaa tietoiseksi ja näkyväksi se, minkä tottumus ja ajan kuluminen on häivyttänyt aksioomaksi, itsestään selvyydeksi, taikka kumota se. Fenomenologis-hermeneuttisesti rakennettu tutkimus on toisaalta (tutkijan kannalta) oppimisprosessi.

Fenomenologis-hermeneuttinen tutkimus rakentuu seuraavista vaiheista:³⁵

1. Tutkijan oman esiymmärryksen kriittinen reflektio, joka jatkuu koko tutkimuksen ajan
2. Aineiston hankinta
3. Aineiston lukeminen, kokonaisuuden hahmottaminen
4. Kuvaus
5. Analyysi

³⁵ Ilkkunoita tutkimusmetodeihin II, s. 44

6. Synteesi

7. Uuden tiedon käytännöllisten sovellutusten arvioiminen ja kehittämisideat

Tutkimuksen alku keskittyy käsiteanalyysiin. Analyysin kohteena ovat laskentatoimen yleiset määrittelyt. Käsiteanalyysillä tarkoitetaan todellisuuden mallintamista eli rajatun kohdealueen jäsentämistä kiinnostuksen kohteisiin sekä niiden välisiin riippuvuuksiin ja ominaisuuksiin. Tavoitteena on käsitteisiin ja niiden määritelmiin sisältyvien merkitysten tulkinta.

Valitun tutkimusotteen arviointia

Laadullinen analyysi käsittelee tekstiä, ei numeroita. Se saa sisällön ja vaikutteet selaisista tieteistä, joissa tutkimuskohteena on kirjoitettu kieli. Kvantitatiivisen menetelmän avulla saadaan yleensä pinnallista, mutta toisaalta luotettavaa tietoa, kun taas kvalitatiivisen menetelmän avulla syvällistä, mutta huonosti yleistettävää tietoa. Mahdollisten virheellisten johtopäätösten jäljittämiseen käytettäviä menetelmiä - samalla tavoin kuin kvantitatiivisessa tutkimuksessa - ei kvalitatiivista menetelmää käytettäessä ole. Ongelmana valitussa tutkimusmenetelmässä onkin se, että haastattelun tulokset ovat huonosti yleistettävissä. Tämä siitä syystä, että ensinnäkin haastattelujen tulokset syntyivät eri ympäristöissä, toisin sanoen eri osissa ja eri tasoilla valtionhallintoa.

Toisaalta, ja mahdollisesti jopa edellä esitetystä näkökulmaerosta johtuen, ihmisillä on, ja heille on syntynyt erilaisia käsityksiä asioista. Absoluuttisen, tai edes lähellä sitä olevan oikean käsityksen valitseminen on hankalaa, jollei jopa mahdotonta.

Saatua tutkimustulosta voitaisiin jalostaa ns. Delfi -tekniikalla tehdyllä jatkotutkimuksella. Jatkotutkimuksessa täsmennettäisiin ensin haastateltujen asiantuntijoiden mielipiteet ja haettaisiin ne yksittäiset asiat, joista on olemassa tai voidaan muodostaa yhteisymmärrys. Tämän jälkeen annettaisiin haastatelluille henkilöille palaute, ja heillä olisi mahdollista muuttaa tai muotoilla antamiaan vastuksia. Näitä Delfi -kierroksia käytäisiin läpi niin monta kertaa, että voitaisiin sanoa muodostuneen yksi yhteinen mielipide. Tätä menetelmää ei tässä tutkimuksessa kuitenkaan käytetty.

Tutkimustulosten julkinen käsittely voi hankaloittaa haastateltavien asemaa asemaa. Tästä syystä haastateltujen henkilöiden nimeä tai virka-asemaa ei julkaista tässä tutkimuksessa.

3.1 Metodi / teemahaastattelu

Metodina tässä tutkimuksessa on esittää teoreettinen viitekehys, tehdä haastattelut ja näiden jälkeen vetää johtopäätökset tulospisman ja laskentatoimen välisestä suhteesta.

Teemahaastattelulle on ominaista, että haastattelu on 1) ennalta suunniteltu, 2) se on haastattelijan alulle panema ja ohjaama, 3) haastattelija motivoi haastateltavaa, 4) haastattelija tuntee roolinsa, mutta haastateltava oppii sen vasta haastattelun kuluessa ja 5) haastateltava voi luottaa siihen, että hänen antamiaan tietoja tullaan käsittelemään luottamuksellisesti.³⁶

Teemahaastattelu on lomakehaastattelun ja avoimen haastattelun välimuoto. Haastattelua ei tehdä valmiiksi muotoiltujen kysymysten pohjalta vaan se etenee väljemmin tähdäten kuitenkin ennalta päätettyihin asioihin ja teemoihin. Se on myös astetta strukturoidumpi kuin avoin haastattelu, sillä siinä aiempien tutkimusten ja aihepiiriin tutustumisen pohjalta valmistellut aihepiirit, teemat, ovat kaikille haastateltaville samoja, vaikka niissä liikutaankin joustavasti ilman tiukkaa etenemisreittiä.³⁷ Teemahaastattelussa pyritään huomioimaan haastateltavien erilaiset tulkinnat. Ihmisten erilaisille ilmaisuille ja asioiden painotukselle annetaan tilaa, kuitenkin vain siinä määrin ettei ennalta päätettyjen teemojen läpikäyminen kunkin tukittavan kanssa vaarannu.

Teemahaastattelussa ennalta suunnitelluista teemoista ja niiden alateemoista keskustellaan vapaamuotoisesti. Teemoja käsitellään vapaassa järjestyksessä, ja kaikkien haastateltavien kanssa ei välttämättä tarvitse puhua kaikista asioista samassa laajuudessa. Jatkotyössä on kuitenkin pidettävä mielessä, että ennakkoon valitut teemat ei-

³⁶ Heini Kainulainen, Teemahaastattelut kriminologisessa tutkimuksessa s. 20

³⁷ Hirsjärvi & Hurme 2001, 47-48, 66; Eskola & Suoranta 2003, s. 86-87

vät välttämättä ole samat kuin teemat, jotka aineistoa analysoimalla osoittautuvat olennaisesti aineiston sisältöä ja tutkimusaihetta jäsentäviksi. Haastattelussa käytetyt teemat apukysymykset ja -sanat on koottu liitteeseen 1.

Teemahaastattelu on sopiva haastattelumuoto esimerkiksi silloin, kun tietoa kaivetaan vähemmän tunnetuista ilmiöistä ja asioista (vrt. puolistrukturoitu ja strukturoitu haastattelu). Erityisesti tämä puoltaa teemahaastattelun valintaa tässä tutkimuksessa käytettäväksi metodiksi.

Teemahaastattelu edellyttää huolellista aihepiiriin perehtymistä ja haastateltavien tilanteen tuntemista, jotta haastattelu voidaan kohdentaa juuri niihin asioihin jotka johdavat haluttuihin teemoihin. Sisältö- ja tilanneanalyysi on teemahaastattelussa tärkeää ja niiden onnistuminen vaatii haastattelun tekijältä hyvää tuntemusta ja mahdollisimman syvällistä perehtymistä käsiteltävään aiheeseen.

Teemojen ja alateemojen valinnan lisäksi myös haastateltavien valinnassa on käytettävä harkintaa. Tutkimukseen osallistuvia ei voi valita satunnaisesti, vaan haastateltaviksi on valittava sellaisia ihmisiä, joilta arvellaan parhaiten saatavan aineistoa tutkimuksen kohteena olevista asioista.

Teemahaastatteluaineistoa voidaan analysoida myös vaikkapa kokonaan kvantitatiivisesti tai kvantitatiivisuutta ja kvalitatiivisuutta yhdistellen. Myös kielelliset tarkastelutavat ovat tutkimusongelmasta riippuen mahdollisia. Teemahaastattelua ei siis tarvitse analysoida juuri tietyllä tavalla, vaikka teemoittelu ja tyypittely onkin tavalista ja looginen jatkumo kyseiselle haastattelutyypille.³⁸

4 TUTKIMUKSELLA TAVOITELTU TULOS

Tilivelvollisuusudistuksen lähtökohdat ja tavoitteet olivat selkeä tunnuslukuihin perustuva tavoiteasetanta ja asetettujen tavoitteiden toteutumisen seuranta. Talousarvioasetuksessa nämä ilmenevät tulostavoitteiden asettamisen ja tilinpäätösinformaa-

³⁸ Saaranen-Kauppinen & Puusniekka. 2006. KvaliMOTV - Menetelmäopetuksen tietovaranto Tampere : Yhteiskuntatieteellinen tietoarkisto. http://www.fsd.uta.fi/menetelmaopetus/kvali/L6_3_2.html

tion vaatimuksina. Työkaluksi säädettiin tuloksellisuuden laskentatoimi. Tutkimuksen tarkoituksena on selvittää miten tämä onnistui käytännössä.

Tutkimuksen tavoitteena on määrittää vaihtoehtoinen tapa valtionhallinnon tuloksellisuuden seurantamenettelyksi. Tämä tapahtuu korostamalla muita olemassa olevia seurantamenetelmiä ja jättämällä perinteiselle laskentatoimelle vähäisempi rooli. Tutkimuksen lopputuloksena voisi olla myös sellainen laskentatoimen kehittämissuunnitelma, joka sisältäisi viraston ihannetilan selvittämisen ja sen kuvaamiseen tarvittavat laskelmat ja muut raportit. Tämän selvittämisen jätän muiden tutkimusten huoleksi.

5 TOOREETTINEN VIITEKEHYS

Tässä tutkimuksessa vertaan talousarviolainsäädännön tuloksellisuuden laskentatoimta yleiseen laskentatoimen määrittelyyn. Tutkimuksen perustana on perinteinen laskentatoimen teoria. Teorian pohjalta esitetään kysymys, kuinka laskentatoimen tuottamia tietoja käytetään hyväksi päätöksenteossa ja ulkopuolisten tekemissä toiminnan onnistumisen arvioinneissa? Näkökulma käännetään siis erityisesti ja nimenomaisesti tiedon hyväksikäyttöön; ulkoiseen (virallis-) ja sisäiseen (johdon/toiminnan ohjauksen) raportointiin. Laskentatoimi kerää numeerisen tietomassan, josta se hyväksikäytön näkökulmasta riippuen raportoi joko organisaation ulkopuolelle tai organisaation sisälle.

5.1 Sana laskentatoimi

Mielenkiintoista on tarkastella sanan laskentatoimi etymologista taustaa. Laskentatoimi on sanana aivan normaalia suomea, niin ammattiterminä kuin yleiskielen sananakin. Laskentatoimi on mm. yliopistollinen oppiaine, josta valmistuu taloushallinnon ammattilaisia. Se on vakiintunut nykysuomen ilmaus kuulostamatta mitenkään vanhahtavalta.

Termi laskentatoimi, samoin kuin termi maksuliikenne ovat talousarviolainsäädännön termejä. Laskentatoimi on käytössä yksityiselläkin sektorilla, mutta maksuliikkeen sijaan käytetään enemmän ja melkein pä pelkästään sanaa maksulii-

kenne. Termeillä maksuliikenne ja maksuliike on Kotimaisten kielten tutkimuskeskuksen tutkijan Matti Räsänen mukaan vain muotoero, eli ne tarkoittavat samaa asiaa. Sana *maksuliikenne* on vakiintunut talousalan termi, ja sen voi katsoa olevan yleisesti tunnettu. Sen sijaan *maksuliike* on kaiketi harvinaisempi, eikä se ole samalla tavalla idiomattinen³⁹ kuin maksuliikenne. Tätä yleisyyseroa heijastellee sekin, että yleiskielen sanakirja tuntee kyllä kummatkin sanat, mutta mainitsee sanan *maksuliikenne* tavallisemmaksi.

Sinänsä kaikki edellä mainitut sanat sopivat käyttöön. Toisaalta vakiintunutta ei kannata muuttaa, jos vanha termi on kuvaava ja käypä. Jos termi *maksuliikenne* on lakikielessä yleinen, eikä sitä vierasteta ammattikielessä, sitä lienee turha korvata toisella, sillä syntyy ainoastaan tarpeetonta vaihtelua. Olennaista on, että eri säädösteiksissä olisi yhtenäinen termistö.⁴⁰

Kirjoittajan oma havainto ja käsitys tässä asiassa on, että maksuliike - samoin kuin laskentatoimi - tarkoittavat toimintaa, kun taas maksuliikenne tarkoittaa toimintaa lähinnä rahan liikettä tililtä toiselle.

Laskea sanan alkuperäinen merkitys lienee ”päästää irti”. Sen matemaattinen merkitys ”laskea lukuja” on kehittynyt vasta myöhemmin suomenkielen erilliskehityksen aikana. Laskea-verbi on sittemmin syrjäyttänyt ikivanhan, myös (matemaattista) laskemista tarkoittaneen lukea-verbin. Vanhentuneessa kielessä ja eräissä vakiintuneissa sanontatavoissa (lukea tiilenpäitä, huomisesta lukien) lukemisella voi vieläkin olla laskemisen merkitys.⁴¹

Toimi sanan tarkka etymologinen vastine on karjalan toimi ”puuha, työ, keino, järki”. Suomen vanhassa kirjakielessä ”toimi” on esiintynyt Agricolasta lähtien ja sanaa on käytetty myös merkityksessä ”ymmärrys, järki, taju”.⁴² Kielitoimiston sanakirjan mukaan sanalla ”toimi” on mm. seuraavia merkityksiä: tehtävä, työ, askare, puuha,

³⁹ Tietylle kielelle ominainen ilmaus, jolle ei löydy vastinetta toisella kielellä.

⁴⁰ Sähköpostitiedustelu Lähettäjä: Matti Räsänen [mailto:matti.rasanen@kotos.fi] Lähetetty: 7. tammikuuta 2008 10:49

⁴¹ Häkkinen, Kaisa 2004 s. 575

⁴² Häkkinen, Kaisa 2004 s. 1323-1324

”homma”; toiminta, työskentely; jatkuva työtehtävä kuten lääkärin toimi.⁴³ Sanalla ”laskenta” tarkoitetaan matemaattista laskentaa ja sanalla ”laskentatoimi” yrityksen toiminnan laskennallista seuraamista.⁴⁴

Laskentatoimi kääntyy englannissa sanoiksi accountability ja accounting. Ruotsin kielessä laskentatointa vastaava sana on redovisning, jolla puolestaan on muitakin merkityksiä kuten selonteko ja tilinteko. Tässä lienee se onneton syy-yhteys, jonka takia sanan laskentatoimi merkitys puhekielessä ja kirjallisuudessa on laajentunut käsittämään monenlaiset seurantatiedot ja selonteot. Englannin kielessä ja kansainvälisesti laajemminkin johdon ja tuloksellisuuden laskentatointa ja muita seurantajärjestelmiä vastaavat sanat performance measuremet ja performance evaluation.

Performance measurement tarkoittaa sellaista suorituksen tai suorittamisen mittaamista, jonka tuloksena saadaan suorituskyvyn mittari. Performance evaluation puolestaan on (laskenta-) prosessi, jonka lopputuloksen avulla on mahdollista arvioida jotain suoritusta tai jonkin suorituskyyä. Molemmat näistä englanninkielisistä termeistä kattaa ilmeisesti myös osan siitä, miten laskentatoimi suomen kielessä määritetään.

Miten on käytännön elämässä? Ymmärretäänkö sana laskentatoimi käsitteellisesti yhtenevästi läpi hallinnon ja erityisesti hallinnon eri ohjaustasoilla? Lainsäätäjän käsitys saattaa poiketa huomattavastikin laskentatoimen toimijan käsityksestä. Käsitteellisen yhteisymmärryksen saavuttaminen on välttämätöntä muutoinkin, kuin mantroina, erityisesti silloin, kun todella ryhdytään toimiin tulohjauksen ja johtamisen kehittämisessä.

Valtiovarainministeriön hallinnon kehittämisosaston vuonna 2005 julkaisemassa tulohjauksen käsikirjassa sana laskentatoimi esiintyy 16 kertaa. Kaksi osumaa löytyy kuvailulehdestä, kaksi osumaa johdannosta viisi osumaa otsikoista, neljä osumaa löytyy suoraan lainatusta laki- ja asetustekstistä ja kaksi muualta tekstistä. Viimeinen, 16:sta osuma löytyy, keskeisiä tulokäsitteitä käsittelevästä liitteestä. Siinä tulokselli-

⁴³ Kotimaisten kielten tutkimuskeskus 2006 3. osa s.330

⁴⁴ Kotimaisten kielten tutkimuskeskus 2006 2. osa s. 29-30

suuden laskentatoimi määritellään toiminnan tuloksellisuuden seurannaksi, jonka avulla tuotetaan taloudellisesti ja luotettavasti ulkoisessa ohjauksessa tarvittavat olennaiset tiedot⁴⁵. Syvällisempää analyysia laskentatoimen sisällöstä suhteessa virastojen toimintaan ei teoksesta löydy. Erityisen kummastusta herättää se, että näin keskeinen väline, kuin tuloksellisuuden laskentatoimi, käsitellään 125 -sivuissa oppaassa mainitsemalla se vain kahdessa kohdassa tekstiä. Laskentatoimen sisällön määrittely tuntuukin jääneen pelkästään talousarviolain ja -asetuksen muutaman säännöksen varaan.

5.2 1970-luvun käsitys julkisen hallinnon laskentatoimen laajuudesta

Kirjassaan Laskentatoimi julkisessa hallinnossa Marjanen ja Halavaara erottavat valtionlaskentatoimesta seuraavat pääosat⁴⁶:

- Suunnittelulaskelmat
- tarkkailulaskelmat
- informointilaskelmat ja
- perustietojen rekisteröinti

Tämä perusta on varmasti olemassa vieläkin. Lisäksi laskentatoimen ylläpito ja sen tarkoituksenmukainen toteuttaminen edellyttävät Marjasen ja Halavaaran mukaan valtion laskentatoimen jatkuvaa huoltoa, suunnittelua ja tutkimusta sekä tässä yhteydessä sen mukauttamista hallinnon toiminta-ajatuksen, päämääriin, tavoitteisiin ja hallinnon toimintaympäristöön sekä näissä tapahtuviin muutoksiin. Valtion laskentatoimi tulee siis mukauttaa nimenomaan hallinnon toimintaan.

⁴⁵ Valtiovarainministeriö, hallinnon kehittämisosasto 2005, s. 122

⁴⁶ Marjanen, Reijo – Halavaara, Paavo 1970, s. 25

5.3 Talousarviolainsäädännön laskentatoimi

Talousarviolain⁴⁷ 16 §:ssä säädetään virastojen ja laitosten laskentatoimesta (tuloksellisuuden ja johdon laskentatoimi). Sen mukaan virastojen ja laitosten tulee järjestää toiminnan kustannusten, toiminnallisen tuloksellisuuden ja vaikuttavuuden seuraamista sekä muita ohjauksen, johtamisen ja tilivelvollisuuden toteuttamisen tarpeita varten tuloksellisuuden ja johdon laskentatoimensa sekä muu seurantajärjestelmänsä siten kuin valtioneuvoston asetuksella tarkemmin säädetään.

Tarkempi sisältö tuloksellisuuden laskentatoimelle esitetään talousarvioasetuksen⁵⁵ §:ssä⁴⁸. Tuloksellisuuden laskentatoimella tarkoitetaan talousarvio- ja liikekirjanpidon lisäksi toiminnan tuloksellisuuden seurantaa.

Tuloksellisuuden laskentatoimi on järjestettävä siten, että se tuottaa taloudellisella ja luotettavalla tavalla:

- 1) viraston ja laitoksen ulkoisessa ohjauksessa tarvittavat olennaiset tiedot, ja
- 2) tilinpäätös- ja toimintakertomustiedot.

Laajimmillaan tuloksellisuuden laskentatoimi määritellään esityksen perusteluissa taloudellisia suureita seuraavan varsinaisen laskentatoimen lisäksi myös vaikuttavuus- ja toiminnallisten tulostavoitteiden asettamisessa, seuraamisessa ja arvioinnissa käytettävien mittareiden kehittämiseksi ja niiden avulla tehtäväksi raportoinniksi.

Johdon laskentatointa ei asetuksessa erityisesti määritetä, vaan se saa sisältönsä 55 §:n kuvauksessa siitä, mitä siinä on otettava huomioon. Johdon laskentatoimen ja sen hyödyntämisen järjestämisessä on otettava huomioon erityisesti viraston ja laitoksen tuloksellinen johtaminen sekä sisäisen valvonnan edellyttämät menettelyt.

⁴⁷ Laki valtion talousarviosta 13.5.1988/423 siihen tehtyine muutoksineen

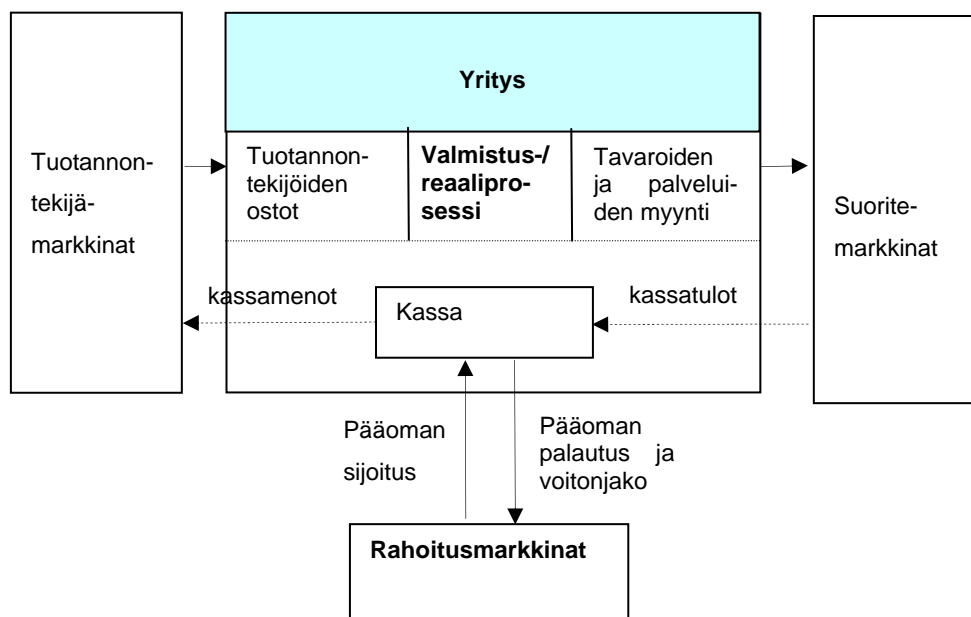
⁴⁸ Asetus valtion talousarviosta 11.12.1992/1243 siihen tehtyine muutoksineen

5.4 Reaali- ja rahaprosessista

Tuloja ja menoja tarkasteltaessa puhutaan aina tietyn talousyksikön tuloista ja menoista. Yritystaloutta on totuttu kuvaamaan yrityksen reaali- ja rahaprosessin avulla.

Reaaliprosessi on aina yrityksen tuotantoprosessi, olipa kyseessä sitten tavaroiden tai palvelujen tuottaminen. Yritys hankkii tuotannontekijämarkkinoilta niitä tuotannontekijöitä, joita se tarvitsee. Nämä se jalostaa suoritteiksi, jotka sitten luovutetaan suoritemarkkinoita edustaville asiakkaille. Reaaliprosessia vastaa aina rahaprosessi jonka suunta on reaaliprosessille päinvastainen; suoritemarkkinoilta saadaan tuloja joita käytetään tuotannontekijämarkkinoilta hankittujen tuotannontekijöiden maksamiseen.

Seuraavassa kuvassa on kuvattu liikeyrityksen reaali- ja rahaprosessi.⁴⁹



Kuva 3. Yrityksen reaali- ja rahaprosessi.

Myös valtiolla ja sen yksiköillä on raha- ja reaaliprosessi, mutta nämä poikkeavat huomattavasti yritysten vastaavista prosesseista. Poikkeamat johtuvat useammastakin

⁴⁹ Artto, Eero – Koskela, Markku – Leppiniemi, Jarmo – Pitkänen, Eero 1990 s. 26

syystä, joista yksi syy on se, että virastot ja laitokset eivät ole itsenäisiä taloudellisia yksiköjä, vaan ne kaikki kuuluvat valtioon osana talousarviotaloutta. Talousarviolainsäädännössä talousarviotalous on määritelty yhdeksi kirjanpitovelvolliseksi kokonaisuudeksi. Virastoilla ei ole omaa kassaa, vaan niiden rahatalous on osa valtion yhteistä keskuskassaa.

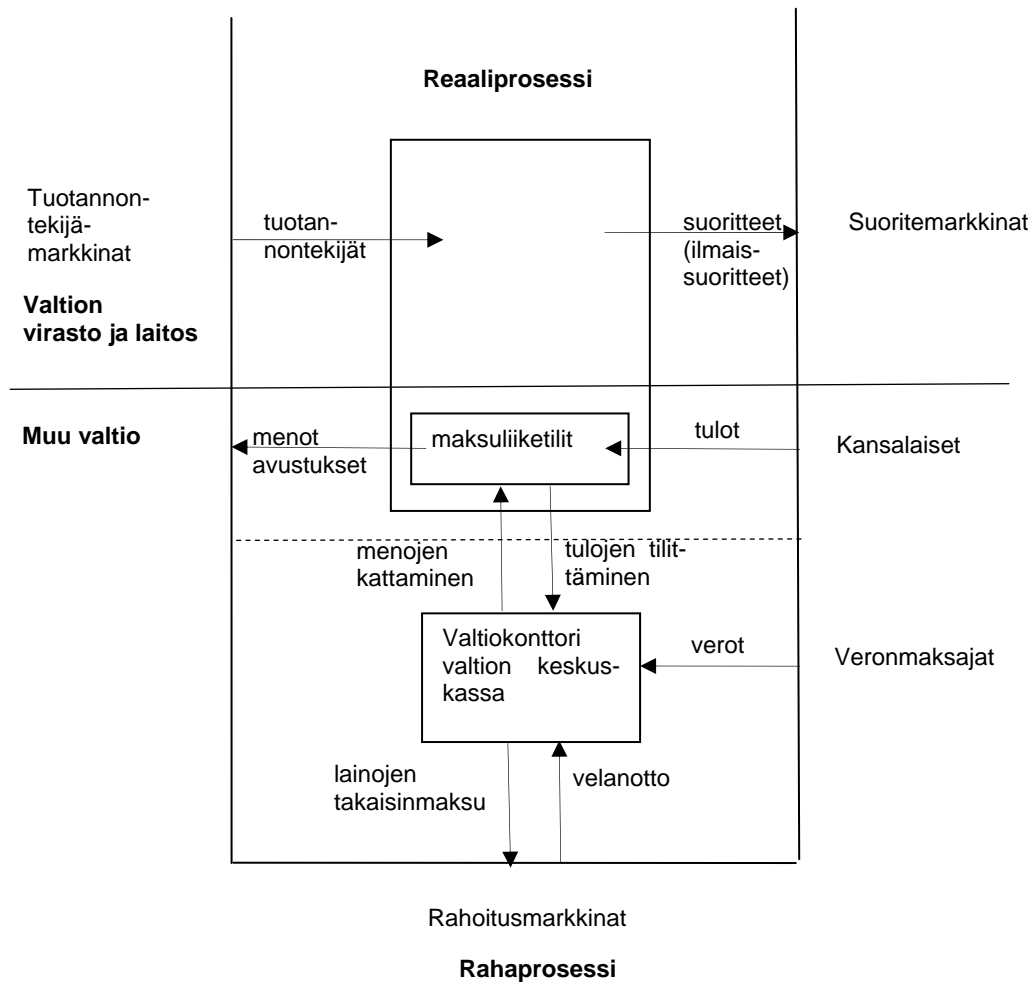
Julkisyhteisöt eroavat ansaintataloudellisista yrityksistä ennen kaikkea sen vuoksi, että niiltä puuttuvat varsinaiset myyntimarkkinat. Suhteessa tuotannontekijämarkkinoihin valtion virastot ja laitokset toimivat kuitenkin kuten yritykset. Virastot ja laitokset tarvitsevat yritysten tapaan tuotannontekijöitä selvitäkseen velvoitteistaan. Ne hankkivat tuotannontekijöitä yritysten tavoin, ja joutuvat näin ollen kilpailemaan erityisesti työvoimasta.

Suoritemarkkinoihin ja asiakkaisiin virastoilla ja laitoksilla on kuitenkin tyystin erilainen suhde kuin yrityksillä. Viranomaistoiminnassa ja julkisia palveluja tuotettaessa ei yleensä ole maksavaa asiakasta. Suoritteet ovat ilmaissuoritteita, ja ne rahoitetaan viimekädessä valtion verotusoikeuteen perustuvilla tuloilla.

Vaikka yksittäinen virasto tai laitos ei olekaan yhteydessä rahoitusmarkkinoihin, valtio kokonaisuudessaan on. Valtiokonttori hoitaa valtion keskuskassan, ja on tätä kautta merkittävä toimija niin kotimaisilla kuin kansainvälisilläkin rahamarkkinoilla.

Seuraavassa kuvassa on liikeyrityksen reaali- ja rahaprosessiin sovellettuna kuvattu valtion viraston vastaavat prosessit.⁵⁰

⁵⁰ Pöllä, Kaisa – Etelälahti, Pekka 2002 s. 44



Kuva 4. Valtion toimintayksikön raha- ja reaaliprosessi.

5.5 Tuloksen mittaamisesta

Liiketoiminnan tulosta mitataan tuottojen ja kulujen erotuksena (kannattavuus) tai tämän erotuksen suhteella liiketoimintaan sidottuun pääomaan (sidotun pääoman tuotto). Liiketoiminnan tulos käsittää siten aikaansaannosten (tuotot) ohella myös resurssit (kulut). Hallinto- ja palvelutoiminnan tuloksella tarkoitetaan kuitenkin tuloksellisuutta laajasti, jolloin laadullisten ja henkisten voimavarojen ohella tarkastellaan toiminnan vaikuttavuutta (vaikutukset yhteiskunnan ja asiakkaiden tarpeisiin) sekä taloudellisuutta ja tuottavuutta.

Puhtaan tai lähes puhtaan liiketoiminnan muodossa harjoitettava toiminta (osakeyhtiöt, liikelaitokset) saa rahoituksensa pääasiassa toiminnan tuloista (tulorahoitus). Al-

kupääoma liiketoiminnan aloittamiseksi saadaan omistajan pääomapanoksesta, joka sekin, kuten velkarahoitus, maksaa yritykselle (osingot, korot ja lyhennykset).

Valtaosa hallinnon toiminnasta muodostuu virastoissa ja laitoksissa tapahtuvasta hallinto- ja palvelutoiminasta. Toiminta rahoitetaan useasta eri lähteestä, joista suurin on verovelvollisten maksamat erilaiset verot. Verojen osuus budjettitalouden tuloista on viime vuosina ollut 90 prosentin luokkaa (Verot ja pakolliset maksut yhteensä 36,4 mrd. euroa vuonna 2011). Samaan aikaan maksullisen toiminnan tuloilla kerätty rahoitus on ollut noin 0,9 mrd. euron luokkaa. Vaikka valtio viime vuosina onkin kerännyt huomattavat osingot, ovat rahoitustuotot ja -kulut valtion velan suuruudesta johtuen lähes yhtä suuret.

Kun hallinto- ja palvelutoiminnan toiminnan tuloksellisuus vaikuttavuuden ohella sisältää taloudellisuuden ja tuottavuuden tunnusluvut, ja näissä tunnusluvuissa otetaan resurssien käyttö huomioon, ovat nämä tunnusluvut tulorahoituksen, joka on siis seurausta tuotantotoiminnassa, puuttuessa yhtä käyttökelpoisia ja yksiselitteisiä hallinto- ja palvelutoiminnan hyvyyden arvioinnissa, kuin kannattavuus liiketoiminnan arvioinnissa. Suureksi ongelmaksi tässä kuitenkin jää yksiselitteisen ja mitattavan tuotoksen määrittäminen. Tämän problematiikan käsittely jää tämän tutkimuksen ulkopuolelle.

5.6 Laskentatoimen määritelmiä

Yleisesti laskentatoimi ymmärretään toiminnoksi, joka tehtävänä on tuottaa ja raportoida yrityksen taloudellisesta toiminnasta kertovaa tietoa sitä tarvitseville sidosryhmille⁵¹. Laskentainformaation laatu määrittyy markkinoilla laskentainformaation kysynnän ja tarjonnan välisenä suhteena. Optimaalinen laatutaso löytyy, kun laatutason kohottamisesta syntyvät lisähyödyt ovat yhtä suuret kuin vastaavat lisäkustannukset.⁵²

⁵¹ Näsi, Salme 1990 s. 16

⁵² Markku Vieru: Onko laskentainformaatio laadukasta?, Liiketaloudellinen aikakauskirja 2/2009 s. 133

Laskentatointa on aikojen kuluessa tarkasteltu useasta näkökulmasta, ja sille on esitetty useita luokittelutapoja.

Lapsley⁵³ jakoi laskentatoimen seuraaviin luokkiin:

1. financial accounting (financial accounting and accountability)
2. management accounting (internal accounting and management information systems),
3. audit ja
4. finance (financerelated topics).

Tapauksesta riippuen suomen kielessä puhutaan kirjanpidosta, kustannuslaskennasta ulkoisesta ja sisäisestä laskentatoimesta, operatiivisesta laskentatoimesta, rahoituksen laskentatoimesta ja johdon laskentatoimesta. Viimeisenä innovaationa talousarviosta annettuun lakiin, sen 16 §:ään (19.12.2003/1216), otettiin uutena käsitteenä tuloksellisuuden ja johdon laskentatoimi, jonka sisältö on kuvattu edellä luvussa 5.3.

Veijo Riistama esitti paljon käytetyn laskentatoimen määritelmänsä jo vuonna 1971:⁵⁴ Riistaman mukaan "Laskentatoimi on kaikkea suunnitelmanmukaista toimintaa, jonka tehtävänä on kerätä ja rekisteröidä yrityksen tai muun talousyksikön taloutta kuvastavia arvo- ja määrälukuja sekä tuottaa niihin perustuen informaatiota, jonka tarkoituksena on auttaa talousyksikön johtoa, rahoittajia ja muita sidosryhmiä sen toimintaa koskevissa päätöksissä sekä toiminnan taloudellisen tuloksen jakamisessa". Ulkoinen laskentatoimi tarkoittaa sitä osaa yrityksen laskentatoimesta, jonka laskelmat ovat tiedottamista tai tuloksenjakoa avustavia. Ulkoisen laskentatoimen laskelmien tarkoituksena on ympäristöön vaikuttaminen, tilastointi tai tuloksen jaossa avustaminen."

Valtiovarainministeriön valtiontalouden laskentatoimen suunnitteluelimen vuonna 1969 julkaiseman Valtion laskentatoimen sanaston⁵⁵ mukaan laskentatoimella ym-

⁵³ Lapsley 1988 s. 22

⁵⁴ Riistama, Veijo 1971 s.

⁵⁵ Valtiovarainministeriö, Valtiontalouden laskentatoimen suunnitteluelin 1969, s. 20

märretään kaikkea suunnitelmallista toimintaa, jonka tarkoituksena on koota ja rekisteröidä talousyksikön toimintoja kuvaavia arvo- ja määrälukuja sekä näiden perusteella laatia ja esittää erilaisia suunnittelu-, tarkkailu- ja informaatiolaskelmia toiminnan johtamisen tueksi ja kannattavuuden, taloudellisuuden sekä tehokkuuden edistämiseksi.

5.7 Governmental Accounting Standards Board'n (GASP) muistio julkishallinnon ja yritysten laskentatoimen erilaisuudesta⁵⁶

Financial Accounting Standards Board (FASB) -säätö on vuodesta 1973 lähtien toiminut USA:ssa organisaationa, jonka tehtävänä on laatia standardeja yksityisen sektorin tilinpäätösten sisällön parantamiseksi. Vuonna 1984 säätiön yhteyteen perustettiin Governmental Accounting Standards Board'n (GASB), jonka tehtävänä on tehdä standardit valtion- ja paikallishallinnon yksiköille.

Governmental Accounting Standards Board'n (GASP) tehtävänä on erityisesti vahvistaa ja parantaa valtion ja paikallishallinnon laskentatoimintaa ja tilinpäätöstietojen raportointia käsitteleviä standardeja siten, että raportit johtavat niiden lukijoille hyödylliseen tietoon. Lisäksi tarkoituksena on opastaa ja opettaa (valistaa) kansalaisia, mukaan lukien lehdistö ja tilintarkastajat, tilinpäätösraporttien sisältämien tietojen käytössä.

GASP julkaisi vuonna 2007 muistion, jossa käsiteltiin julkishallinnon ja yritysten laskentatoimen, erityisesti niin sanotun rahoituksen laskentatoimen välisiä eroja ja soveltuvuutta valtionhallintoon. Seuraavaan on koottu muistion keskeiset argumentit ja vertailtu niitä Suomen tilanteeseen.

Julkishallinnon toiminta, erityisesti valtiovallan käyttö, eroaa perustavalla tavalla liiketoimintaa harjoittavien yritysten toiminnasta. Näillä kahdella toiminnalla on täysin erilaiset päämäärät, tulojen tuottamisen periaatteet, omistajaintressit ja budjetointivelvoitteet. Edellisten lisäksi kansalaisten ja kansakunnan hyvinvoinnin ylläpito ja

⁵⁶ Governmental Accounting Standards Board 2007: GASB White Paper: Why Governmental Accounting and Financial Reporting Is—and Should Be—Different, <http://www.gasb.org>, 2007

kasvattaminen tuottamalla julkisia palveluja eroaa liiketoiminnasta siinä, että hallitusohjelmissa muutokset yleensä tapahtuvat hitaasti. Muutokset ovat pitkäkestoisissa ja pitkäjänteisissä, mistä johtuen tuloksetkaan eivät välittömästi ole havaittavissa tuottoina, vaan yhteiskunnalliset vaikutukset tuntuvat vasta vuosien, mahdollisesti vuosikymmenen kuluttua.

Virastot ja laitokset eivät juurikaan toimi kilpailuilla markkinoilla. Budjettitalouden liiketaloudelliset tuotot olivat vuonna 2011 453 milj. euroa, kun talousarvion menoarvioiden toteutuma oli kaiken kaikkiaan 49 880 milj. euroa.⁵⁷ Suurin osa valtion menoista katetaan verotuloilla. Julkishallinnon yksiköillä ei myöskään ole varsinaisia omistajia, vaan kaikki kansalaiset päättävät yhtenäisin äänioikeuksin vaaleissa edusmiehistään eduskunnassa. Eduskunta, joka lainsäädäntöelimen ohella muutoinkin on korkein päätöksentekaelin, päättää myös viraston ja laitoksen toiminnan mahdollistamiseksi myönnettävistä määrärahoista. Kun taloudellista tuottoa ei odoteta, ei myöskään virastojen ja laitosten pääoma-arvojen markkinaehtoisella hinnoittelulla, pääoman tuottoasteella tai tuottojen suhteuttamisella ”osakkeen” arvoon ei ole merkitystä valtion talousraportoinnin hyväksikäyttäjille.

Koska valtio ei käytännössä voi mennä konkurssiin, eivät julkishallinnon yksikötäkään voi mennä. Konkurssilain (20.2.2004/120) 3 §:n mukaan Suomessa konkurssiin voidaan asettaa vain luonnollinen henkilö sekä yhteisö, säätiö ja muu oikeushenkilö sekä kuolinpesä ja konkurssipesä. Saman pykälän toisen momentin mukaan konkurssiin ei voida asettaa valtiota, Ahvenanmaan maakuntaa, kuntaa, kuntayhtymää tai muuta kuntien julkisoikeudellista yhteistoimintaelintä, valtion liikelaitosta, itsenäistä julkisoikeudellista laitosta taikka evankelisluterilaista tai ortodoksista kirkkoa tai evankelisluterilaisen tai ortodoksisen kirkon seurakuntaa tai seurakuntayhtymää.

Kun yritysten tuotot syntyvät vapaaehtoisen vaihdannan seurauksena, hankkii julkinen valta rahansa ilman suoritteiden vaihtoa. Rahoittaakseen toiminnassa tarvittavat resurssit, valtio pakkoperiaatteeseen perustuen kerää veroja. Valtion tulot ovat valtaosin sellaista, että niihin ei liity suoritteen luovuttamista tai muuta välitöntä vastiketta. Toisin sanoin kansalaiset saavat yhteiskunnan palvelut maksutta, eikä heidän

saamallaan palvelulla ja maksamallaan verolla ole yhteyttä toistensa kanssa. Valtion menot ovat siten yhteiskulutusta jossa vallitsee ilmaisperiaate. Erilaisesta toimintaympäristöstä johtuen julkisyhteisöiden raportoinniksi ei riitä taloudellisen tuloksen raportointi, vaan ne ovat lisäksi velvollisia raportoimaan resurssien käytöstään ja siitä mitä resursseilla on saatu aikaiseksi.

Edellä esitetyt eroavaisuudet edellyttävät julkisyhteisöiltä muunlaista laskentatoimintaa ja taloudellista informaatiota, kuin mitä vaaditaan liikeyrityksiltä taikka yritysryppäiltä (konserneilta). Koska julkisyhteisön ja liiketoimintayksikön talousraportoinnin käyttäjien tiedon tarpeet ovat erilaiset, tarvitaan erilaisten raporttien lisäksi myös erilainen laskentatoimi, jossa julkishallinnolle ominaiset piirteet ovat otetut huomioon. Tämä edellyttää sen tosiasian tunnustamista, että liiketaloustieteen mukaiset menettelyt eivät täytä kuin vähäisessä määrin valtion tuloksellisuusraportoinnin tarpeet.

Julkishallinto ei sijoita pääomiaan käyttöomaisuuteen tuottaakseen tulevaisuuden rahavirtoja kuten yritykset tekevät vaan hankkii suuren osan käyttöomaisuudestaan (esim. tiet ja muu infrastruktuuri) sillä perusteella, mikä on hyödykkeen kyky tuottaa palveluja kansalaisille.

Julkishallinnon laskentatoimen tehtävänä on osaltaan auttaa kansalaisia omistajana saamaan oikea tieto mm. siitä, miten julkiset resurssit on hankittu ja miten niitä on käytetty. Samoin tietoa on oltava siitä, ovatko nykyresurssit riittävät kattamaan haluttu palvelutaso vai onko osa kustannuksista siirretty tulevien veronmaksajien kontolle, ja siitä onko hallitus pystynyt parantamaan vai heikentämään palvelutarjontaa verrattuna edelliseen vuoteen. Edelleen julkishallinnon raportoinnin tehtävänä on selvittää julkisten varojen taloudenhoito ja erityisesti arvioida mitkä resurssit ja kuinka paljon niistä on kohdistettu kullekin palvelulle ja tietysti näiden palvelujen tuottamisesta aiheutuneet kustannukset.

Julkishallinnon raportoinnin fokuksessa ovat kansalainen, veronmaksaja ja vaaleissa valitut tulosohjaavat tahot - hallitus ja eduskunta. Sekä yksityisen että julkisen sektorin rahoittajat ovat kiinnostuneita siitä, mikä on kunkin itsenäisen talousyksikön kyky

⁵⁷ www.netra.fi.

suoriutua veloistaan. Julkishallinnon rahoittajat ovat kuitenkin enemmän kiinnostuneet veronmaksajien veronmaksukyvyistä ja hallinnon mahdollisuuksista korottaa veroja kuin siitä, minkä (tuotanto-) toiminnan seurauksena tuotot syntyvät. Molemmilla sektoreilla pyrkimys kustannustehokkaaseen toimintaan on tärkeää, liiketoiminnassa se on jopa elinehto.

5.8 Valtion kirjanpitolausituksen kanta kansainvälisten tilinpäätöskäytäntöjen käyttöönottoon valtiolla

Valtion kirjanpitolausikunta kävi vuosien 2005 ja 2009 välillä läpi kirjanpito- ja tilintarkastusalan kansainvälisen järjestön IFAC:n (International Federation of Accountants) julkaisemat IPSAS-standardit. Työn tarkoituksena oli tutkia onko, ja jos on niin minkälaisia mahdollisuuksia käyttää kansainvälisiä menettelyjä valtion kirjanpidon pohjana. Selvityksen lopputulos oli, että valtion yhteiskuntataloudellisten tavoitteiden saavuttamista ei voida mitata tulos- ja taselaskelmilla, vaan toiminnan tuloksellisuuden toteamiseksi tarvitaan moniulotteisempaa toiminnan laadun ja vaikuttavuuden mittausta ja arviointia. IPSAS-standardien perustana oleva ajatusrakennelma ja käsitteistö on sellaisenaan puutteellinen valtion kirjanpidon kehittämiseen.⁵⁸

6 LASKENTATOIMEN ROOLI TULOKSELLISUUSTIEDON TUOTTAJANA

Julkiselle toiminnalle on tyypillistä palveluiden käsitteellisyys ja kollektiivisuus. Kollektiivisuoritteilla tarkoitetaan yleistä hallinnon ja järjestyksen ylläpitoa, lastenhoitoa, koulutusta, sairauden ja vanhusten hoitoa sekä viranomaisen neuvoja, ohjeita, opastusta ja tiedottamista. Tällaiset viranomaissuoritteet ovat asiakkaalle maksuttomia, jos niistä aiheutuu vain vähäisiä kustannuksia eikä maksullisuudelle ole erityistä syytä. Kollektiivisuoritteet ovat harvoin konkreettisia suoritteita, mistä johtuen tuotannon mittaaminen perinteisin menetelmin on hankalaa. Toisin on ns. markkinasuuntautuneen toiminnan kanssa, joka valtion toiminnan kokonaisvolyymin suh-

⁵⁸ Valtion kirjanpitolausituksen IPSAS -standardeja koskevan selvitys valtiovarainministeriölle 2006 ja Valtion kirjanpitolausituksen selvitys valtion kirjanpitosäädösten kehittämisestä IPSAS-standardeihin perustuen.

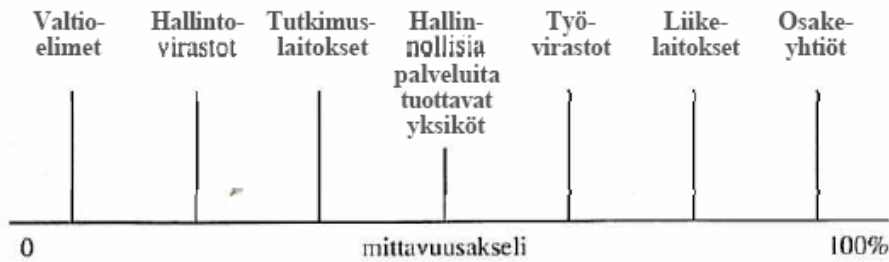
teutettuna on kuitenkin minimaalista. Siihen pätevät yritystoiminnan opit liki sellaisenaan.

Tulosohjauksen käyttöönoton alkuvaiheessa 1990-luvun alkupuoliskolla valtionhallinnossa oli runsaasti vastustusta kollektiivisten suoritteiden mittaamiseen. Asiaa pidettiin jopa mahdottomana. Väitettiin, että kaikista julkisista palveluista ei voida tehdä mitattavia havaintoja eikä niiden kehityssuuntaa siten voida arvioida. Mittaamisen sijaan voitaisiin tehdä arviointeja ja evaluaatiotutkimuksia tilastotieteen keinoja hyväksi käyttäen. Tämä näkemys on osin vallitseva myös tänä päivänä.

Valtiovarainministeriön 1989 asettaman budjetoinnin ja tulosohjauksen uudistamishankkeen tulosohjausta tukevan laskentatoimen tukihankkeen loppuraportissa on tarkasteltu laskentatoimen roolia valtionhallinnossa⁵⁹. Raportin mukaan laskentatoimella tiedon tuottajana on päärooli silloin, kun tuloksen mittaamiseksi riittää kannattavuuden tunnusluvut. Kun tuloksellisuus käsittää vaikuttavuuden, taloudellisuuden ja tuottavuuden elementit, laskentatoimen rooli muuttuu. Laskentatoimi tuottaa lähinnä tuottavuuden ja taloudellisuuden kuvaamisessa tarvittavat tuotannontekijä-, kustannus- ja suoritetiedot. Vaikuttavuuden hyvyiden arviointiin tarvittavat tiedot saadaan pääasiassa muista tietojärjestelmistä tai tekemällä erillisselvityksiä.

Laskentatoimen menetelmien käyttömahdollisuudet riippuvat pitkälti toiminnan luonteesta ja toiminnan tulosten mitattavuudesta. Vaikuttavuuden, taloudellisuuden ja tuottavuuden mittaamisen kannalta on keskeistä se miten hyvin sen tuottamat suoritteet ja toiminnan vaikutukset ovat mitattavissa. Hallinto- ja palvelutoiminnassa tulosten mitattavuus vaihtelee lähes täydellisestä mitattavuudesta lähes täydelliseen mittaamattomuuteen. Seuraavassa kuvassa mitattavuusakselille on sijoitettu joukko erilaisia toimintayksikkötyyppejä.

⁵⁹ Valtiovarainministeriö 1990: Laskentatoimi ja tulosjohtaminen, s. 12



Kuvio: Tuloksellisuuden mitattavuus laskentatoimen keinoin eri tyyppisissä hallinto- ja palvelu toiminnoissa ⁶⁰

Edellä mainitussa tulosoajasta tukevan laskentatoimen tukihankkeen loppuraportissa vedetään seuraava johtopäätös laskentatoimen roolista.

"Kvantitatiivisen mittaamisen vaihtoehdoksi on – silloin, kun mittaamisen reaalisia edellytyksiä ei ole - hyväksyttävä kvalitatiivinen arviointi, vaikka sen käyttöön liittykin subjektiivista harkintaa. Kvalitatiivisen arvioinnin käyttö tulostavoitteiden tarkastelussa edellyttäisi nykyistä parempien menetelmien kehittämistä ja käytäntöön tapahtuvaa soveltamista. Parhaimmillaan laskentatoimi tuottaakin tuloksia koskevaa tietoa oikeassa suhteessa toiminnan mitattavuuteen nähden. Tämä tarkoittaa, että tulosten mitattavuusmahdollisuudet käytetään mahdollisimman pitkälle hyväksi. Mutta se sisältää myös sen, että tuloksia ei keinotekoisesti pidä tehdä mitattaviksi esimerkiksi määrittelemällä tulokset asioiden tärkeyden sijasta niiden mitattavuuden perusteella."

Edelleen raportissa arvioidaan laskentatoimen roolia ja annetaan suositukset laskentatoimen järjestämiseksi mitattavuusakselin eri päihin sijoituville yksiköille. Mitattavuusakselilla oikealle sijoituviissa virastoissa laskentatoimi on toiminnan johtamisessa pääroolissa. Tällaisen viraston toiminnalle voidaan asettaa selkeät, mitattavissa olevat tulostavoitteet ja sen tunnuslukujärjestelmä pitää sisällään koko toiminnan kattavasti tuottavuuden, taloudellisuuden ja vaikuttavuuden tunnusluvut. Tulostavoitteiden, toiminnan kustannusten ja määrärahatarpeen välillä on selkeä laskennallinen yhteys

⁶⁰ Valtiovarinministeriö 1990: Laskentatoimi ja tulosjohtaminen, s. 12

Mittavuusakselilla vasemmalla oleville virastoille, on mahdollista asettaa toiminnan sisällön kannalta mielekkäitä tulostavoitteita ja arvioida niiden saavuttamista. Näissäkin virastoissa kustannukset voidaan kohdentaa ainakin tulosaluetasolle. Laskentatoimen rooli tuloksellisuuden mittaamisessa ja johdon päätöksenteon apuna jää tällaisissa virastoissa väijäämättä toissijaiseen asemaan. Lähinnä sen tehtäväksi jää vain virallisten kirjanpitoraporttien tuottaminen.

7 HAASTATTELUT

7.1 Haastattelu 1

Ensimmäinen haastateltava, on aloittanut uransa valtion laskentatoimen parissa vuonna 1975 jolloin hän toimi valtiovarainministeriön suunnittelusihteeristössä. Suunnittelusihteeristö jakautui toiminnallisesti kahteen osaan: toisaalta sihteeristössä vastattiin laskentatoimen menetelmäkehityksestä, sisältäen kustannuslaskennan, investointilaskennan ja kirjanpidon sekä valtion laskentatoimen ohjeistuksesta. Toisaalta sihteeristössä kehitettiin ja konsultoitiin hallinnon johtamista. 1970-luvun puolivälissä perustettiin nk. suoriteprojekti, joka oli ensimmäinen yritys mitata valtiohallinnon suoritteita. Sihteeristön hajottua 80 luvun vaihteessa laskentatoimen kehittämistehtävät siirtyivät Valtiokonttoriin.

80-luvun alussa haastateltava siirtyi valtiovarainministeriön budjettiosastolle tutkimus- ja kehittämissyksikköön. Hänen tehtäviinsä kuului Valtiokonttorin kehittämistyön ohjaus, mutta toisaalta hän kehitti myös valtion suunnittelu- ja seurantajärjestelmiä. 1991 haastateltava aloitti ministeriön talousosaston apulaisosastopäällikkönä, sittemmin ministeriön talousjohtajana. Nykyään hän toimii ministeriön controllerina.

Vuodesta 2007 lähtien hän on ollut jatko-opiskelijana Tampereen yliopistossa ja valmistelee väitöskirjaa Valtionhallinnon kokonaissuorituskyvyn ohjauksesta.

Laskentatoimen määritelmästä

Haastateltavan mielestä sana laskentatoimi on ongelma niiden keskuudessa, jotka eivät ole saaneet liiketaloudellista koulutusta. Taloushallinnossa työskentelevät yleensä

tuntevat termin sisällön. Yleensä ihmiset mieltävät laskentatoimen pelkäksi laskemiseksi, suppeasti kirjanpidoksi ja vaihtoehtolaskelmien kyhäilyksi. Laskentatoimi ei näiden henkilöiden mielessä sisällä suunnittelua vaan laskentatoimi on suunnittelun (Budjetti, TTS ja niiden dokumentit, eli suunnitelmat) sisällä.

Perinteiset määritelmät pätevät yhä edelleen, mutta erityisesti Salme Näsi on haastateltavan mielestä käsitellyt tätä aihetta osuvasti. Luokittelu toiminnan ohjaukseen ja rahoituksen ohjaukseen antaa laskentatoimelle todellisen sisällön. Toiminnan ohjauksessa huomio kiinnittyy panos-tuotos prosessiin ja siihen mitä saadaan aikaan. Rahaprosessin kuvaukseen keskittyvä laskentatoimi on haastateltavan käsityksen mukaan rahoituksen ohjausta. Tämä jako istuu haastateltavan ajatuksiin parhaalla tavalla.

Tuloksellisuuden laskentatoimesta

Tuloksellisuuden laskentatoimessa huomio haastateltavan mukaan kiinnittyy panos tuotos prosessiin. Keskipisteessä ovat aikaansaannokset ja resurssien kohdentaminen ja allokointi siten, että saataisiin maksimihyöty irti panosten käytöstä; mitä tuotetaan, mitä se maksaa ja mitä vaihtoehtoiset tavat tuottaa maksaisivat.

Käsitteen sisältö määritellään talousarvioasetuksen pykälissä. Asetuksen mukaan tuloksellisuuden laskentatoimen on tuotettava ulkoisessa ohjauksessa tarvittavat tiedot ja tilinpäätös- ja toimintakertomustiedot. Johdon laskentatoimen olisi järjestettävä tuloksellisen johtamisen ja sisäisen valvonnan edellyttämien menettelyjen mukaisesti. Asetuksen sanamuodoissa olisi haastateltavan mukaan kuitenkin pohtimisen paikka.

Johtamisen laskentatoimi on kehittynyt vähitellen. Alkuun, 70-luvulla, opetettiin miten kustannuksia lasketaan ja miten niitä rekisteröidään. Tämän jälkeen siirryttiin tavoitejohtamisen aikakauteen, jolloin mielenkiinto kohdistui kustannustietojen hyväksikäyttöön. Tulosojohtamisen tulon myötä voimistui tarve tietoihin, joita tarvitaan selvittämään toiminnan tuloksellisuus.

Kirjanpidon tehtävänä on pitää kirjanpitoyksiköiden tulot, menot, varat ja velat erillään toisten kirjanpitoyksiköiden vastaavista eristä. Jos laskentatoimi olisi pelkästään kirjanpidon varassa, panos/tuotos -prosessin tietoja ei saataisi. Jo se, että kustannukset kohdistetaan toimintayksiköille ja suoritteille, on sisäistä laskentaa ja se palvelee taloudellisuuden ja tehokkuuden suunnittelua ja seuranta. Siinä korostuu erityisesti talousyksikön sisäisen johtamisen näkökulma. Toisaalta ministeriön hallinnonalan virastot tuottavat ministeriölle sisäisen laskennan tietoja poliittisten päätösten tueksi.

Sana laskentatoimi

Suomen kielen joutuu haastateltavan mukaan pakottamaan sellaisten sanojen käyttöön, jotka on helpompi määrittää englanniksi. Englanninkielisten termien käyttö onkin helpompaa ja ymmärrettävämpää, kuin jos käyttäisi suomen kielen termejä.

Accounting- termi on yleinen ja se jakaantuu haastateltavan mukaan kahteen osaan:

- 1) Management Accounting, joka korostaa organisaation sisäistä johtamista ja
- 2) Financial Accounting kuvaa rahoituksen laskentatoimintaa.

Accounting-käsite ymmärretään haastateltavan mielestä tavallisesti rekisteröintitehtävän kautta. Joka tapauksessa kysessä on ex-post- tarkastelu, jolloin englannin kielessä voidaan käyttää myös financial reporting-termiä. Rinnakkainen käsite liittyy suunnitteluun ja on englanniksi budgeting. Tällöin näkökulma vaihtuu ex-ante tarkasteluun. Lisäksi englannin kielessä voidaan erottaa financial information sekä non-financial information, joista jälkimmäinen sisältää usein myös tuloksellisuustiedon (tiedon tulostavoitteiden toteutumisesta). Haastateltava totesi, että venäjän kielessä puolestaan ei ole lainkaan sanoja, jotka vastaisivat suomen kielen tuloksellisuuskäsitteistöä.

Käsite laskentatoimi voidaan suomen kielessä jakaa toiminnan ohjauksen ja rahoituksen hallinnan osuuksiin. Rahoituksen hallinta virastotasolla on haastateltavan mukaan määrärahojen riittävyyden varmistamista. Mutta koska määrärahat on katettava

tuloarvioilla eikä niitä saa ylittää, rahat käytännössä riittävät aina. Määräraha on viraston kannalta katsottuna sen kassa.

Kokemukset laskentatoimen käytöstä ja hyväksikäytöstä tällä hetkellä

Suunnittelu- ja seurantajärjestelmän osina toiminta- ja taloussuunnitelman ja budjetin laatiminen sekä tilinpäätösraportointi ovat valtion virastojen ja laitosten lakisääteisiä tehtäviä. Lakisääteisten asiakirjojen sisältö on tarkkaan säädöstetty ja niiden käyttö valtionhallinnossa on tällä hetkellä kattava. Yksi tärkeimmistä pakollisista käsitteistä on ministeriön hallinnonalansa kirjanpitoyksiköiden tilinpäätösten perusteella antama tilinpäätöskannanotto. Haastateltavan edustamalla hallinnonalalla ministeriö antaa tämän lisäksi palautteen virastojen toiminta- ja taloussuunnitelmista ja puoli-vuotisraporteista. Ministeriön kannanottojen laatu on vuosivuodelta parantunut, ja on nykyään ne ovat huippuluokkaa. Tulosohjaajat tuntevat virastot hyvin ja osaavat käsitellä niitä myös tulosohjauksen kannalta tosi hyvin.

Resurssien ja vaikutusten välinen suhde on erittäin tärkeä ja niiden välisen yhteyden löytäminen vaikeaa. Kun rahat eivät kuitenkaan riitä kaikkeen, priorisointi onnistuu joillakin virastoilla paremmin ja toisilla heikommin. Sellaiset nettobudjetoidut virastot, joilla on paljon maksullista palvelutoimintaa, antavat enemmän arvoa sisäiselle laskennalle kuin perinteiset hallintovirastot. Työajan seurannan ohessa käytetään tällöin paljon muitakin sisäisen laskennan työkaluja.

Jos maksullista toimintaa on vähemmän, sisäinen laskenta on oheistoiminto, eikä sillä ole varsinaista merkitystä. Jos tulosjohtaminen on kunnossa, sillä onko kyseessä työvirasto, valvontaviranomainen tai hallintoviranomainen ei haastateltavan kokemuksen mukaan ole merkitystä sille, käytetäänkö laskentatointia vai ei.

Laskentatoimi tulospriaman tuloksellisuuden suunnittelun ja seurannan työkaluna

Haastateltavan mukaan tuloksellisuuden laskentatoimen pitäisi toteuttaa moniulotteisesti tulospriaman eri osia. Yhtäällä on tilinpäätökseen tähtäävä liikekirjanpito, talousarvion toteutumaan tähtäävä talousarviokirjanpito, toisaalta suorite- ja kustannus-

laskenta, hinnoittelu- ja katetuottolaskenta sekä investointilaskenta, jotka toteuttavat tuotannollisen tehokkuuden seuranta. Haastateltavan edustamalla hallinnonalalla 80 % tulostavoitteista pystytään pukemaan luvuiksi, joko absoluuttisiksi tai suhteellisiksi. Tämä on kehityksen tulosta ja sen ylläpitäminen vaatii jatkuvia ponnistuksia.

Alimmainen taso tulosprismassa on henkisten voimavarojen hallinta. Kaikille hallinnonalan virastoille asetetaan tavoite henkilöstön työtyytyväisyydelle. Jos viraston johtamisessa on ongelmia, tämä tunnusluku alkaa laskea ja se näkyy kokonaistuloksellisuudessa. Haastateltavan kokemuksen mukaan paremman johtamisen ja johtajien kiinnostuksen ympäristöasioihin välillä on suora syy yhteys, ja tämä johtaa myös parempaan raportointiin.

Ympäristölaskentaa valtionhallinnossa ei vielä vaadita, mutta jos vaadittaisiin, se varmaankin toteuttaisi vaikuttavuustavoitteiden seuranta. Kysymys kuuluukin: onko tuloksellisuuden laskentatoimi kaikkea tätä ja tämän lisäksi vielä jotain muuta? Tämän takia käsitteen määrittely on todella tärkeätä. Jotkut virastot raportoivat kuitenkin suhteestaan ympäristöön, ja eräs liikelaitos tekee erillisen ympäristöraportin. Tuloksellisuusprisman yläosan tiedot tulevat muista järjestelmistä, kuin sisäisestä laskentatoimesta. Tuloksellisuuden laskentatoimessa tältä osin korostuukin se, että tiedon lähteenä eivät ole sisäisen laskennan vaan tuotannon tietojärjestelmät.

Haastateltavan mielestä tuloksellisuusprismassa ei puututa lainkaan rahoitukseen suunnitteluun ja seurantaan. Hän ihmettelee, miksi pakolliset rahoitusta kuvaavat tilinpäätöslaskelmat puuttuvat. Onko rahaprosessin kuvauksella ylipäättään roolia tuloksellisuuden kuvauksessa? Mitä näiden käyttökelpoisuudesta toiminnan ohjauksessa tai toiminnan onnistuneisuuden hyvyyden arvioinnissa voi sanoa?

Liikekirjanpidon tuottaman tiedon hyväksikäyttö virasto ja laitostasolla on vähäinen, koska ne eivät ole itsenäisiä talousyksiköitä. Tuotto-, kulu- ja tasetiedon käyttö toiminnan ohjaamisessa ja suunnittelussa on muutoinkin minimaalista, ja budjetti on kuvainnollisesti sanottuna naimisissa talousarviokirjanpidon kanssa. Liikekirjanpidon tehtävänä erityisesti tilinpäätösjaksotuksen jälkeen, on haastateltavan käsityksen mukaan kertoa rahojen ja reaali-prosessin yhteys.

Valtion talousarvio ja liikekirjanpito eivät ole yhteisen ohjauksen alla. Siihen asti kun tätä yhteyttä ei ole, liikekirjanpidon hyväksikäyttö jää kovin vähäiseksi. Hyväksikäyttö riippuu täysin ohjausmallista. Haastateltavan käsitys kuntien ohjauksessa on, että silloin kun liikekirjanpito on yhdistetty määrärahoihin kuluperusteisessa budjetoinnissa, hyväksikäyttörooli on suuri. Koko valtion tasolla kirjanpito antaisi valtavasti tietoja, jos niitä vain käytettäisiin hyväksi. Tilanne ei kuitenkaan parane ennen kuin siirrytään kuluperusteiseen budjetointiin, menot jaksotetaan, joudutaan ottamaan vastuuta toimien onnistumisesta ja kantamaan riskejä. Kaiken ydin tässä on, että hyvästä suorituksesta pitäisi seurata palkkio ja huonosta sanktio.

Tulevaisuuden näkymät

Haastateltavan näkemys tulevaisuuden kehityslinjoista on, että tietojärjestelmät tulevat helpottamaan suhtautumista aikaan (ex ante ja ex post). Seuranta voi tapahtua reaaliaikaisesti, jolloin suunnittelun ja seurannan todellisuudet yhtyvät. Pitkään ei enää tarvitse elää tilanteessa, jossa on erikseen suunnittelujärjestelmä ja erikseen seurantajärjestelmä, vaan suunnittelu ja seuranta muuttuvat rullaavaksi virraksi, jossa tietojärjestelmillä on todella suuri merkitys.

OECD:n maa-analyyseissä on tutkittu mm. miten budjetointi ja tulohjaus tukevat toisiaan. Suomessa tulostietoa käytetään hyväksi budjetoinnissa. Virastojen ja laitosten johtamismahdollisuudet ovatkin kuitenkin aivan toisesta ääripäästä. Suomessa on pitkään ollut vallalla keskusjohtoisuuden aikakausi, josta tulohjauksen piti johtaa virastot itsenäiseen vastuuseen ja mahdollisuuksiin vaikuttaa omaan toimintaan ja toimialaan. Tuottavuusohjelmat ovat kuitenkin kurjistaneet virastojen johdon mahdollisuudet vastuuseen ja valintoihin. Tuloillaan oleva konserniohjaus pitääkin haastateltavan mielestä erityyttää poliittisesta ja strategisesta ohjauksesta huomattavasti enemmän kuin nykyään tehdään. Tämä voisi haastateltavan mielestä tapahtua esimerkiksi siten, että konserniohjaus keskittyy tuloksellisuusprisman keskiosaan ja poliittisstrateginen ohjaus lähinnä vaikuttavuuteen.

7.2 Haastattelu 2

Toisen haastateltavan pohjakoulutus on kauppatieteen kandidaatin tutkinto, jossa laskentatoimi on pääaineena. Hän on ollut 16 vuotta laskentatoimen kehittämistehtävissä. Painopisteenä hänen töissään tuolloin oli kustannuslaskenta. Hän on ollut muutamman vuoden myös Valtiontalouden tarkastusvirastossa laskentatoimen kehittämistehtävissä ja tarkastajana. Nykyisessä hallintojohtajan tehtävässä haastateltava on ollut yli kymmenen vuotta. Virastossa on erikseen talouspäälikkö, jonka tehtävänä on laskentatoimen kehittämiseen ja taloustiedon tuottamiseen liittyvät asia. Tästä syystä haastateltavan oma rooli suuntautuu lähinnä laskentatoimen ohjaustehtäviin ja hyväksikäyttöön.

Haastateltavana virasto asettuu tuotantoakselilla lähelle työvirastoa, vaikka se tuntuukin vieraalta nimikkeeltä, kun puhutaan kulttuuri ja taidetoiminnasta. Viraston toiminta on tuotantopohjaista. Se on ytimenä ja hallinnollisten asioiden käsittely on toissijaista. Tuotteina ovat näyttelykokonaisuudet ja niitä tukevat teatteriohjelmistot omille "monitaiteellisille" teattereille. Aivan keskeinen elementti on kokoelmat, niitä hankitaan, säilytetään, hoidetaan, ja niiden pohjalta kootaan näyttelyt.

Laskentatoimen määritelmän ongelmana haastateltavan mielestä on se, miten laajasti sanonta "arvo- ja määrälukuja" ymmärretään. Talousarvioasetuksen määritelmä on aivan selkeästi laajentanut laskentatoimen käsitettä. Vaikuttavuus näkökulma ei kuulunut perinteiseen määritelmään. Koska laskentatoimi on alun perin viritetty yritysmaailmaan, se ei luonnollisesti ole tätä asiaa sisältänyt. Myös tulospriisman osio tuotokset ja laadunhallinta on hankala suhteuttaa laskentatoimeen, puhumattakaan jos henkisten voimavarojen hallinta ja kehittäminen ymmärretään osaksi laajaa julkishallinnon laskentatoimintaa. Ainakaan aikaisemmin noita asioita ei opiskeltu siinä hengessä, että kyse olisi laskentatoimesta vaan nimenomaan henkilöstövoimavaran hallinnasta ja kehittämisestä. Henkilöstöstä aiheutuu kustannuksia ja sitä pidetään resurssina, mutta silloin ollaankin tekemisissä taloudellisuuden kanssa.

Kun hallinnossa usein on kysymys asiantuntijaorganisaatioista, tuotannon tehokkuuden painopiste on henkilöstössä, ja henkilöstövoimavarojen hallinnan menetelmiä tulisikin korostaa, sillä ne sopivat erinomaisesti toiminnan analysointiin. Mutta onko

silloin enää kyse laskentatoimesta? Pitäisikö koko seurantaväline arsenaali asemoida uudelleen ja antaa kullekin osatekijälle vain ja ainoastaan se tehtävä mikä sille kuuluu?

Laskentatoimen hyväksikäytöstä

Raportoinnin ja muutenkin laskentatoimen hyväksikäytön painopiste on selkeästi tilinpäätöksessä ja tilinpäätöslaskelmissa, ei niinkään suunnittelussa. Haastateltavan virastossa on käytössä kustannuslaskenta, mutta sitä ei varsinaisesti voi kutsua suoritelaskennaksi. Suoritelaskentaa ei viraston toimialasta johtuen voi käyttää hyväksi. Hinnoittelu- ja katetuottolaskenta on käytössä, ja näiden avulla seurataan projekteja (esim. näyttelyjen kustannuksia). Mutta koska hinnoittelu on niin vahvasti tuettua⁶¹, kustannuksia lasketaan enemmän kokonaistasolla kuin yksittäisille suoritteille. Mitä ne nyt sitten voisivat ollakaan? Kustannusvastaavuuslaskelmat tehdään virastossa projektien (kate-) tuoton toteamiseksi. Tämä tapahtuu laskemalla toisaalta tulot ja erilliskustannukset ja toisaalta selvittämällä yhteiskustannukset kohdentamismenettelyllä.

Haastateltavan virastolla on hinnoittelumielessä yksi julkioikeudellinen suorite jota koskeva hinnoittelupäätös pitää perustua omakustannusarvoon (OKA). Muutoin kustannuslaskennan avulla seurataan maksullisen toiminnan kannattavuutta tai kustannusvastaavuutta, jotka eivät kulttuuri- ja asiantuntijalaitoksessa sinänsä ole keskeisiä viraston toiminnan perustuessa säädöksiin.

Nykyisin virastossa tehdään yhä useammin vertailulaskelmia toiminnan ulkoistamisen ja itsetekemisen välillä. Tämä on ajan henki, ja se koskee lähes kaikkia budjettitalouden yksiköitä. Tässä roolissa kustannuslaskenta, vaikkakin vain yhtenä kriteerinä muiden joukossa, toimii selkeästi päätöksenteon tukena.

Tuottavuutta ja taloudellisuutta ei sanan varsinaisessa merkityksessä pystytty selvittämään, mutta käytössä on muutamia sijaismittareita. Näille tunnusluville ei kuiten-

⁶¹ Hintatuen osuus on 60-70 prosenttia.

kaan aseteta varsinaisia tavoitteita, vaan niiden tasot arvioidaan etukäteen, ja kehitystä seurataan aikasarjoina.

Laskentatoimi vs. tulosprisman tuloksellisuus

Jos sen lisäksi, että seurataan kustannusvastaavuutta esitetään rohkea tulkinta käytössä olevien tunnuslukujen asettumisesta tulosprismaan siten, että ne jollain etäisellä tavalla kuvaisivat taloudellisuutta ja tuottavuutta voisi sanoa, että perinteisellä laskentatoimella katettaisiin toiminnallisen tehokkuuden seuranta. Silloinkin tosin on muistettava, että käytössä olevat tunnusluvut ja laskelmat kuvaavat kovin pieniä alueita. Jos ajatellaan koko toiminnan kuvaamista, näiden tunnuslukujen osuus on noin 10 %:n luokkaa. Eli puhutaan parhaimmillaankin vain nurkan valtaamisesta.

Viimeaikoina on tehty merkittäviä vaikuttavuusselvityksiä, isoja vuosikausia kestäviä hankkeita, joissa perinteisen laskentatoimen rooli ei ole mitenkään merkittävä. Henkisten voimavarojen hallinnan ja kehittämisen alueella tuotetaan henkilöstöä koskevaa tietoa mm. henkilöstönrakenteesta ja työtyytyväisyydestä. Tuloksellisuuden seurannan pitäisikin tulevaisuudessa painottua yhä enemmän tälle alueelle.

Pakolliset raportit / tilinpäätösraportit

Ohjaavan ministeriön kanssa on säännöllisesti kerran vuodessa tulosneuvottelut, joista yksi elementti on tilinpäätös. Asiakirja lähetetään etukäteen ministeriöön ja neuvottelua varten tilinpäätöksen laskelmista tehdään muutaman sivun havainnollinen tiivistelmä, jossa kuvataan talousarvion toteutumista, tuotto- ja kulurakennetta sekä omaisuutta. Tässä tilanteessa ministeriön edustajat saattavat kysyä joitain yksittäistä asiaa. Muuta palautetta tilinpäätöksen laskelmista ministeriö ei ole antanut.

Tulevaisuuden näkymät

Tiedon keräämisen prosessit on virastossa mietitty ja kuvattu, mutta ne eivät ole niin pitkälle automatisoitu, kuin nykYTEKNIKALLA voisi odottaa. Esimerkiksi kustannusvastaavuuslaskelman laatimisessa käytetään perusjärjestelmän tukena paljonkin taulukkolaskentaa ja prosessi sisältää paljon manuaalivaiheita.

Jo 1990-luvulla, kun valtion liikekirjanpitoa kehitettiin, oli haastateltava sillä kannalla ettei liikekirjanpidon mukaan ottaminen tuo varsinaisesti mitään uutta ohjauselementtiä laskentatoimeen. Samanlainen tunne on nykyäänkin. Laskentatoimen rooli virastojen johtamisessa, ohjaamisessa ja tuloksellisuuden arvioinnissa tulee jatkossakin olemaan vähäinen. Mitä taas tulee virastojen itsenäisyyteen, haastateltava katsoo, että yhteiset menetelmät ja järjestelmät tulevat olemaan melkoinen rasite. Kun esimerkiksi niinkin keskeisen ohjaustyökalun, kuin palkkajärjestelmän kehittäminen on täysin keskitetty valtiovarainministeriöön, on virastojen toimintavapaus haastateltavan kokemuksen mukaan melko pieni puhumattakaan palvelukeskuksen perustamisesta, missä virastojen ääntä ei juurikaan kuunneltu.

8 JOHTOPÄÄTÖKSET

Tieteelliseen tutkimuksen pelisääntöihin kuuluu, että omia tuloksiaan ei sovi esittää lopullisina tuloksina. Harvoin on kuitenkin oman työn ja ajattelun kannalta ollut niin selkeyttävää käsitellä valtion laskentatointa, sen roolia ja arvostusta, kuin nyt tätä opinnäytettä tehdessäni. Välillä on vallinnut ambivalenttius sen suhteen, miten korkeat ovat odotukset ja miten vähäinen mielenkiinto tuloksiin liittyykään. Entisen valtiovarainministerin ja eduskunnan puhemiehen, nykyisen tasavallan presidentin esittämää ajatusta mukaillen: Verrattuna siihen kuinka suuren mielenkiinnon kohteena budjetti on sitä valmisteltaessa, harvinaisen vähän mielenkiintoa osoitetaan sitä kohtaan, kuinka asiat sitten menivätkään. Sisältyneekö tähän ajatus: ”hyvin suunniteltu on tehty”, eli tulevaisuus on suunnitellun kuva.

Tutkimuksen tuloksista voidaan kuitenkin päätellä, että laskentatoimen uudelleen määrittäminen ja sen tekninen uudistaminen ei yksistään riitä. Laskentatoimen käyttö tuloksellisuusraportoinnin parantamisessa edellyttää ennen muuta uudenlaista toiminta- ja johtamiskulttuuria valtion virastoissa ja laitoksissa. Johto on saatava tukemaan laskentatoimen ja muun tuloksellisuuden seurannan kehittämistä ja hyödyntämään sitä myös käytännössä, samalla kun suunnittelu- ja ohjausjärjestelmät tulisi muokata sellaisiksi, että raporteilla (erit. taloudellisuuden tunnusluvulla ja kustannuslaskennalla) olisi todellista kysyntää päätöksenteon apuna. Jos tämä ei onnistu on esitettävä vakava kysymys: Mikä sitten avuksi?

Kauppa- ja teollisuusministeriön toimistopäällikkö Pekka Väänänen kirjoitti Hallinto-lehteen jo vuonna 1988 otsikolla "Tulosjohtaminen ei riitä" seuraavasti: "Kun organisaatio on perinteidensä ja sisäisen kulttuurinsa vuoksi vastahakoinen muutokselle, käy niin kuin on käynyt: uudistukset jäävät näennäisiksi tai kokonaan toteutumatta. Yleisin ilmiö meillä on retoriikan ja realismin välinen ammottava kuilu." Yli kahdenkymmenen vuoden kokemuksella minun on helppo yhtyä tuohon mielipiteeseen,

Ehkä viimein on aika palata juurille ja tutkia hallinnon toiminnan luonnetta ja eroja yritysmaailmaan ja unohtaa liiketoiminnan johtamisessa käytettyjen menetelmien matkiminen. Liiketoimintaa ohjaa kannattavuus. Hallinto on lähtökohdiltaan viranhoidtoa, jonka johtamiseen perinteinen laskentatoimi tuo vähän työkaluja. Mallin ottaminen bisnesmaailmasta on tiensä päässä. Tämän tutkimuksen kohdassa 5.7 pohditaan kannattavuusmittarin soveltuvuutta valtionhallintoon. Sen pohdinnan, kuten tämän tutkimuksenkin pääviesti on, että yritysmaailmassa toimintaa ohjaavat tunnusluvut ja niiden pohjalta laaditut mittarit ovat kelvottomia hallinnon ohjaamiseen. Vaikka euro on hallinnossakin oiva konsultti, on julkishallinnon tulos perin harvoin eumääräisesti mitattavissa.

Entistä paremmin on pystyttävä osoittamaan tulosten ja käytettyjen voimavarojen yhteys. Tätä yhteyttä kuvaavien taloudellisuuden ja tuottavuuden tunnuslukujen seurannalle on kehitettävä menetelmät, samoin kuin asiakasvaikuttavuuden (palvelujen käsittelyaikojen, määrän ja laadun) seurannalle. Tuloksellisuuden ja johdon laskentatoimi ja muu seurantajärjestelmä sisältävät vähintään 95 prosenttia kirjaimia ja korkeintaan 5 prosenttia numeroita.

On tärkeää ottaa huomioon hallinnon tasojen erilainen tiedontarve. Palvelutuotantoa hoitava yksikkö tarvitsee asiakaskohtaista ja tuotantoprosessin yksityiskohtiin menevää tietoa. Ohjaavat tasot, keskusvirasto ja ministeriö tarvitsevat tiivistettyä tietoa vain olennaisista toiminnan tuloksista ja resursseista koskevista asioista.

Alue, jolta valtion laskentatoimen tulisi kerätä ja rekisteröidä tietoja on monessa mielessä hybridi, sekasikiö. Organisaatio koostuu näennäisen itsenäisistä toiminnallisista osista joilta puuttuu taloudellinen itsenäisyys. Valtiontaloutta taloudellisen vastuun kantavana entiteettinä (konsernina) ei ole määritelty. Tämä johtaa raportointimielessä

skitsofreniaan. Toisaalta pitäisi raportoida toiminnan tuloksista, toisaalta taloudellisesta vastuusta, joka rajoittuu siihen, että vastataan määrärahojen käytöstä eduskunnan päätösten mukaisesti oikeamääräisesti ja oikeaan kohteeseen.

Laskentajärjestelmällä on keskeinen rooli tulostiedon tuottajana. Järjestelmiä kehitettäessä tulisi kirjanpitoskeisyydestä siirtyä tulosjohtamisen tarpeiden entistä parempaan huomioimiseen. Niissäkin virastoissa, joissa vaikuttavuustiedot kerätään muulla tavoin, voidaan laskentajärjestelmän avulla hoitaa tietojen yhdistely ja laskea taloudellisuuden ja tuottavuuden tunnusluvut.

Suuresta osasta hallintoa puuttuu tuotettava suorite ja sen myötä tuotanto ja tuotantokoneisto. Hallinto toimii pääosin tukitoimintona, ja sen sivutuotteena syntyy luovutettavia hyödykkeitä tai palveluja. Osa näistä on saajille maksullisia, suurin osa julkishyödykkeitä, jotka ovat tasapuolisesti kaikkien saatavilla maksutta. Ne rahoitetaan verovaroin.

Tuloksellisuuden ja johdon laskentatoimi, siten kuin se valtion talousarviosta annettussa asetuksessa on määriteltä, on nykyisen tulohjauksen kannalta kriittinen menestystekijä ja oleellinen tuloinformaation tuottamisen ja raportoinnin perusta. Perinteisen laskentatoimen kanssa sillä on kuitenkin perin vähän tekemistä. Tämän asian korjaamiseksi tulisi talousarvion kyseinen kohta kirjoittaa uudelleen siten, että laskentatoimelle ei tulisi korostettua roolia. Pääpaino tulisi olla toiminnan vaikuttavuuden arvioinnissa ja henkisen voimavaran, hallinnon tärkeimmän resurssin, kehittymisen seurannassa. Vasta kun tämä saadaan kuntoon, voidaan odottaa, että tavoitteet ja resurssit jollain tavalla voitaisiin kytkeä toisiinsa. Liitteessä kaksi on ehdotus uudeksi muotoiluksi siten, että edellä mainitut painotukset korostuvat. Ehdotuksessa perinteinen laskentatoimi on sivuosassa ja päähuomion saavat vaikuttavuuden arvioinnit ja seuranta.

Lopuksi vielä muuta lainaus Juhani Kivelän tuoreesta tohtorin väitöskirjasta sekä Pitkäsen ja Halavaaran ajattomista ajatuksista vuosikymmenten takaa.

Kivelä tiivistää väitöskirjansa sisältöä mm seuraavasti: ”Tulosohjaukseen virallisesti liittyvät tuottavuus-, taloudellisuus- ja vaikuttavuustavoitteet ovat kaukana tasapai-

nosta suhteessa talousarviolain vaatimuksiin. Tulosohjusrakenne on hajoamassa ja tavoitteita ei ole saavutettu johtuen laskenta- ja arviointijärjestelmien puutteista. Tältä osin rakenne on ohjausjärjestelmän toimivuudelle ja talouden kokonaishallinnalle taakka. Ilmeinen pullonkaula tulosohjauksen ja tulosjohtamisen vakiinnuttamisessa oli niitä tukevan seuranta- ja laskentajärjestelmän keskeneräisyys.”

”Ministeriöillä ja virastoilla ei ollut todellista motiivia tuloksellisuutta kuvaavien tietojen tuotannon tai niiden hyväksikäytön kehittämiseen. Virastojen johtaminen ja laskentatoimi oli sopeutettu määrärahaohjauksen asettamiin vaatimuksiin.

”Yritystaloudesta peräisin olevat ajatukset: yhteismitallisuus ja mittarit; pelkistetyt tunnusluvut ja vuosittaisten laskentaan perustuvien tulosten esittäminen eivät toimi ydinvaltiotoimintojen kohdalla. Ydinvaltiotoimintoja ei kyetä esittämään laskennallisina suureina, niitä voidaan vain arvioida.”⁶²

Marjamaa ja Halavaara luotasivat liki neljäkymmentä vuotta sitten laskentatoimen kehityssuuntia seuraavasti: ”Laskentatoimen palvelukset ovat, kuten tämä kirja on pyrkinyt osoittamaan, tärkeimpiä esikuntapalvelusten osia. Laskentatoimen sisällöllä, suoritustekniikalla ja annilta on tästä syystä tärkeä merkitys. Hyvinkään hoidettuna se ei, kuten ei mikään esikuntapalvelus, tee päätöksentekijöistä sinänsä hyviä. Hyvin hoidettu laskentatoimi voi tuskin kuitenkaan epäonnistua sellaisen päätöksentekijän auttamisessa, joka ehdottomasti pyrkii tekemään omat päätöksensä ja samalla ymmärtämään, kuinka hän ne tekee.

Laskentatoimen kehittämisen tulevat suuntaviivat ovat edellä esitetyn mukaisesti riippuvaisia paitsi laskentatoimen suoritusteknillisistä mahdollisuuksista, ennen muuta johtamistoimintojen kypsymisestä ja sen kautta laskentatoimelle annettavasta asiasisällöstä.”

”Kaiken tämän toteutuminen tulee kuitenkin vaatimaan aikaa. Kehitystä hidastavina tekijöinä eivät tule olemaan niinkään teknilliset esteet. Nämä ovat verraten vähäiset. Myös systeemien ja mallien suunnittelussa voidaan edetä verraten nopeasti. Vaikeu-

⁶² Valtiokonsernin talousohjauksen tila – tuki vai taakka? s. 114 ja 165

det ovat ennen muuta henkisiä. Ne johtuvat jäykistä asenteista ja yleensä hallinnon heikosta, hitaasta kyvystä sopeutua muutoksiin. Hallinnon johtoporras on näissä asioissa ja niiden edistymisessä keskeisessä asemassa. Sen mukautumis- ja kehittyiskykyisyys tulee määräämään muuttumisnopeuden. Vaikeudet ovat tältä osin suuret. Niitä lisäävät merkittävästi ne edellä jo käsitellyt demokraattiseen päätöksentekoon liittyvät tekijät, joissa liikkumavara itse asiassa on ja joissa sen tuleekin olla verraten pieni. Erityisesti joudutaan tulevaisuudessa kiinnittämään huomiota siihen, miten systeemiasiantuntijoiden yms. käyttö ja organisatorinen asema eri tasoilla pystytään järjestämään niin, että heidän hyväksikäyttönsä on tehokasta, mutta samalla sellaista ettei se vaaranna päätöksentekijän asemaa päätöksentekijänä, vaan jättää tälle sen liikkuma- ja harkintatilan, joka on tarpeen sellaisessa julkisessa hallinnossa, missä noudatetaan demokraattisia pelinsääntöjä ja missä kansanedustuslaitos viime kädessä määrittelee toiminnan laajuuden ja suunnan."⁶³

Kaikesta edellä olevasta voidaan vetää johtopäätös, että ilman painavia näkemyksiä tuloksellisuustietojen hyödyntämismahdollisuuksista virastot, laitokset tai ministeriöt eivät ole motivoituneita näiden tietojen tuottamiseen. Perinteisen laskentatoimen rooli tässä informaation tuottamisessa on vähäinen ja tiedon laatuun vaikuttaa eniten tiedon kysynnän laatu.

⁶³ Marjanen, Reijo – Halavaara, Paavo 1970 s. 202 ja 207

Lähteet:

Artto, Eero – Koskela, Markku – Leppiniemi, Jarmo – Pitkänen, Eero 1990: Laskentatoimen perusteet, Otava, Keuruu

Asetus valtion talousarviosta 11.12.1992/1243 muutoksineen.

Eduskunnan kirjelmä (EK 25/2007 vp) Valtiontalouden tarkastusviraston kertomus toiminnastaan varainhoitovuodelta 2006

Eskola, Jari ja Suoranta, Juha: Johdatus laadulliseen tutkimukseen, Gummerus kirjapaino Oy, Jyväskylä 2003

Hallinto-lehti 4/2010, Olli Ahonen: Valtion organisaatiokäsitykset ovat haaste konserniohjaukselle, <http://www.hallinto-lehti.fi/index.php?mid=2&pid=32&aid=2146>

Hallituksen esitys HE 56/2003 Eduskunnalle laiksi valtion talousarviosta annetun lain muuttamisesta

Hirsjärvi, Sirkka & Hurme, Helena (2001) Tutkimushaastattelu: teemahaastattelun teoria ja käytäntö. Helsinki: Yliopistopaino.

Häkkinen, Kaisa 2004: Nykysuomen etymologinen sanakirja, WS Bookwell Oy, Juva 2004

Ikkunoita tutkimusmetodeihin II Näkökulmia aloittelevalle tutkijalle tutkimuksen teoreettisiin lähtökohtiin ja analyysimenetelmiin, toim. Aaltola Juhani ja Valli, Raine: 2. korjattu ja täydennetty painos, WS Bookwell Oy, Juva 2007

Kainulainen, Heini 2004: Teemahaastattelut kriminologisessa tutkimuksessa, <http://www.optula.om.fi/uploads/ng1i86rhyqju.pdf>

Kivelä Juhani 2010: Valtiokonsernin tulosohjauksen tila -tuki vai taakka? Tampereen yliopistopaino Oy -Juvenes Print, Tampere 2010

Kotimaisten kielten tutkimuskeskus 2006: Kielitoimiston sanakirja 1.-3- osat, Gummerus Kirjapaino Oy, Jyväskylä 2006.

Laki valtion talousarvista annetun lain muuttamisesta 1216/2003 19 §, HE 56/2003

Lapsley, Irvine 1988: Research in Public Sector Accounting: An Appraisal MCB UP Ltd

Marjanen, Reijo – Halavaara, Paavo 1970: Laskentatoimi julkisessa hallinnossa, Ekonomia sarja, Weijin+Göös, Helsinki

Meklin, Pentti 2002: Valtiontalouden perusteet, Edita Prima Oy, Helsinki

Metsämuuronen, Jari 2001: Laadullisen tutkimuksen perusteet, 2 tarkistettu painos, Painettu Virossa 2001

Näsi, Salme 1990: Laskenta-ajattelun kehitys viime vuosisadan puolivälistä nykypäiviin - Suomenkieliseen laskentatoimen kirjallisuuteen perustuva historian tutkimus, Tampereen yliopisto, Tampere.

Pitkänen, Eero 1980: Julkisyhteisöjen laskentatoimi, Ekonomia sarja, Weijin+Göös, Espoo

Professional Accountants in Business Committee: Information Paper November 2008: Developments in Performance Measurement Structures in Public Sector Entities: http://www.ifac.org/Members/Downloads/PAIB_Public_Sector_Survey.pdf

Pöllä, Kaisa – Etelälahti, Pekka 2002: Valtion uudistunut taloushallinto – budjetointi – laskentatoimi – tarkastus, Porvoo 2002

Riistama, Veijo – Jyrkkiö Esa 19xx: Operattivinen laskentatoimi, Tapiola 19xx.

Riistama, Veijo 1971: Laskentatoimen hyväksikäytöstä, Liiketaloudellinen aikakauskirja II/1971

Riistama, Veijo 1971: Laskentatoimen hyväksikäytöstä, Liiketaloudellinen aikakauskirja II/1971.

Saaranen-Kauppinen, Anita & Puusniekka, Anna. 2006. KvaliMOTV - Menetelmäopetuksen tietovaranto Tampere : Yhteiskuntatieteellinen tietoarkisto.
<http://www.fsd.uta.fi/menetelmaopetus/>

Salminen, Matti (toim.) 2005: Tulosohjauksen käsikirja, Valtiovarainministeriön julkaisuja 2/2005

Talousarviolainsäädännön kehittämishanke: Nykytilan kartoitus ja kehittämislinjausten alustava arviointi, valtiovarainministeriön julkaisuja (VM 27 /2008)
http://www.vm.fi/vm/fi/04_julkaisut_ja_asiakirjat/01_julkaisut/01_budjetit/20080611Talous/Nettijulkaisu.pdf

Taloussanasto - Yritys- ja kansantaloustiedettä suomeksi, ruotsiksi, englanniksi, saksaksi ja ranskaksi, Taloustieto Oy, 8. uudistettu painos, Yliopistopaino, Helsinki 2002

Tarkastusvaliokunnan mietintö 2/2007 vp Valtiontalouden tarkastusviraston kertomus eduskunnalle toiminnastaan varainhoitovuodelta 2006

Tuloksia vai toimintaa? Selvitys virastojen ja laitosten toimintakertomusten tuloksellisuuden kuvauksista, Valtiokonttori 2008

Tuomi, Jouni ja Sarajärvi, Anneli: Laadullinen tutkimus ja sisältöanalyysi: Gummerus Kirjapaino Oy, Jyväskylä 2002

Wallin, Jukka: Valtionhallinnon kustannuslaskennan käyttöä rajoittavat tekijät, Valtiokonttori, Keskuskirjanpito-osasto, Laskentatoimen toimisto, Tutkimusraportti 1984

Tuloksia vai toimintaa? Selvitys virastojen ja laitosten toimintakertomusten tuloksellisuuden kuvauksista, Valtiokonttori 2008

Valtion kirjanpidon käsikirja 2007, 9.2.2007, Valtiokonttori, Helsinki

Valtion kirjanpitolautakunnan IPSAS -standardeja koskevan selvitys valtiovarainministeriölle Dnro 545/58/2006 31.11.2006, Valtiokonttori, Helsinki

Valtion kirjanpitolautakunnan selvitys valtion kirjanpitosäädösten kehittämisestä IPSAS-standardeihin perustuen 8.6.2009, Valtiokonttori, Helsinki

Valtion tilinpäätöskertomus vuodelta 2007 osa III tilinpäätöslaskelmat: Edita Prima Oy, Helsinki 2008

Valtiontalouden tarkastusviraston kertomus eduskunnalle toiminnastaan varainhoitovuodelta 2006 (K 14/2007 vp)

Valtiontalouden tarkastusviraston toiminnantarkastuskertomukset 150/2007: Tulosohjauksen tila Valtiontalouden tarkastusviraston tarkastushavaintojen 2002 – 2006 perusteella, Edita Prima Oy, Helsinki 2007

Valtiovarainministeriö, Valtiontalouden laskentatoimen suunnitteluelin 1969: Valtion laskentatoimen sanasto, Valtion painatuskeskus 1971

Valtiovarainministeriö 1990: Laskentatoimi ja tulosjohtaminen, Budjetoinnin ja tulosohjauksen uudistamishankkeen tulosojhausta tukevan laskentatoimen tukihankkeen loppuraportti, Valtion painatuskeskus, Helsinki 1990

Valtiovarainministeriö, hallinnon kehittämisosasto 2005: Tulosohjauksen käsikirja, valtiovarainministeriön julkaisuja 2/2005, Edita Prima Oy, Helsinki 2005

Valtiovarainministeriön työryhmämuistiota 9/2003: Tulosohjauksen terävöittäminen, huhtikuu 2003

Valtiovarainministeriön työryhmämuistioita 2/2003: Parempaan tilivelvollisuuteen Valtion tilinpäätösuudistuksen periaatteet, Edita Prima Oy, Helsinki 2003

Valtiovarainministeriön julkaisuja 47/2010: Tulosohjauksen arviointihankkeen loppuraportti; www.vm.fi/julkaisut

Valtiovarainvaliokunnan mietintö 22/2003: Hallituksen kertomus valtiovarain hoidosta ja tilasta vuonna 2002

Valtiovarainvaliokunnan mietintö 29/2003: Valtiontalouden tarkastusviraston kertomus eduskunnalle toiminnastaan: annettu 2.9.2003

Valtiovarainvaliokunnan mietintö 30/2003 vp hallituksen esitys HE 56/2003 Eduskunnalle laiksi valtion talousarviosta annetun lain muuttamisesta

Vieru, Markku 2009: Onko laskentainformaatio laadukasta?, Liiketaloudellinen aikakauskirja 2/2009

Haastattelut

Controller, ministeriö, 9.12.2009

Hallintojohtaja, Valtion virasto, 20.1.2010

Lähdeaineisto johon ei ole viittauksia tekstissä

Alasuutari, Pertti: Laadullinen tutkimus, Gummerus kirjapaino Oy, Jyväskylä 1999

Kertomusmenettelyn kehittäminen eduskunnan valtion taloudenhoidon valvontatoimen osana: Kertomusmenettelytyöryhmän mietintö 15.5.2002, Eduskunnan kanslian julkaisu 7 / 2002

Kohvakka, Johanna: Valtion liikekirjanpituudistus: tilivirastojen laskentatoimen informaation tuottajien ja käyttäjien näkemykset, Jyväskylän yliopisto, Jyväskylä 2000

Liite 1: Haastattelun teemat ja apukysymykset

Teemat:

Taustan selvittäminen. Miten konkreettinen haastateltavan kontakti on tai on ollut laskentatoimeen laskentatiedon hyväksikäyttäjänä? Miten paljon hän on käytännössä hyödyntänyt laskentatietoa?

Mitä haastateltava ymmärtää tuloksellisuuden laskentatoimella?

Minkälaisia kokemuksia haastateltavalla on laskentatoimen käytöstä / hyväksikäytöstä tällä hetkellä?

- Tilinpäätökseen tähtäävä kirjanpito, talousarvion toteutumaan tähtäävä talousarviokirjanpito
- Suorite- ja kustannuslaskenta, hinnoittelu- ja katetuottolaskenta, investointilaskenta, ja henkilöstölaskenta, ympäristölaskenta
- Onko tuloksellisuuden laskentatoimi kaikkea tätä, vai jotain muuta?

Kuinka suuri osa tuloksellisuuden raportoinnista kytetään haastateltavan mielestä kattamaan laskentatoimen keinoin?

Minkälainen rooli laskentatoimelle on talousarviotaloudessa / talousarviolainsäädännössä annettu? Toteutuvatko vaatimukset?

Pakolliset laskentatoimen tuottamat raportit ovat tuotto- ja kululaskelma, tase, talousarvion toteutumalaskelma, valtion rahoituslaskelma sekä maksullisen toiminnan ja yhteisrahoitteisen toiminnan kustannusvastaavuuslaskelmat. Mikä on haastateltavan käsitys näiden käyttökelpoisuudesta toiminnan ohjauksessa tai toiminnan onnistuneisuuden hyvyyden arvioinnissa? Missä tapauksissa haastateltava on käyttänyt niitä?

Millä tasolla haastateltavan käsityksen mukaan on ICT -teknologian hyväksikäyttö laskentatoimessa?

Mikä on haastateltavan näkemys tulevaisuuden kehityslinjoista, nimenomaan kun on kysymys toiminnan suunnittelun ja seurannan raportoinnista? Mikä on haastateltavan käsitys talouden suunnittelun kehityksestä, erityisesti ajatellen valtiota kokonaisuutena ja virastoja itsenäisinä talouden vastuutoimijoina?

Apukysymykset:

Onko jotain, mitä epäkohdille voi / pitää tehdä?

Milloin ja millaisissa yhteyksissä virastossanne on käytetty hyväksi tuloksellisuuden laskentatoimintaa?

Millaisia eri osioita tuloksellisuuden laskentatoimi virastossanne pitää sisällään?

Minkälaisia raportteja on käytössä ja minkälaisissa tilanteissa? Onko raportteja esimerkiksi toiminnan ohjauksen ja investointien suunnitteluun?

Käsiteltyään Valtiontalouden tarkastusviraston toimintakertomuksen vuodelta 2006⁶⁴, eduskunta antoi 13.12.2007 kirjelmän⁶⁵, jonka sisältämässä kannanotossa edellytettiin hallituksen ryhtyvän toimenpiteisiin valtion tulositytävien ja tilivelvollisuus-uudistuksen arvioimiseksi. Onko virastossanne tehty arviointi ja onko tulokset luetavissa?

Miten maksullisuus vaikuttaa, ja mikä sen osuus on tuloksellisuuden raportoinnissa? Onko sillä vaikutusta, jos kyseessä on liiketaloudellinen toiminta? Vaikuttaako viraston koko?

Mitä kehityskohteita ja kehitystarpeita virastossanne on tällä hetkellä tuloksellisuuden seuraamiseksi?

⁶⁴ Valtiontalouden tarkastusviraston kertomus toiminnastaan varainhoitovuodelta 2006 (K 14/2007 vp)

⁶⁵ Eduskunnan kirjelmä (EK 25/2007 vp)

Liite 2: Ehdotus tuloksellisuuden seurannan sääntelystä laissa ja asetuksessa:

Voimassa oleva laki ja asetus

.....

Valtiontalousarviosta annetun lain 16 §

Laskentatoimi

Viraston ja laitoksen tulee järjestää toiminnan kustannusten, toiminnallisen tuloksellisuuden ja vaikuttavuuden seuraamista sekä muita ohjauksen, johtamisen ja tilivelvollisuuden toteuttamisen tarpeita varten tuloksellisuuden ja johdon laskentatoimensa sekä muu seurantajärjestelmänsä siten kuin valtioneuvoston asetuksella tarkemmin säädetään.

Viraston ja laitoksen on järjestettävä maksullisen toiminnan kannattavuuden seuranta siten, että maksullisen toiminnan vuositulo voidaan esittää tilinpäätöksen yhteydessä, jollei maksullinen toiminta ole vähäistä.
(11.12.2009/1096)

.....

Ehdotus

.....

Valtiontalousarviosta annetun lain 16 §

Tuloksellisuuden seuranta

Viraston ja laitoksen tulee järjestää vaikuttavuuden, toiminnallisen tuloksellisuuden, henkisten voimavarojen käytön ja toiminnan kustannusten seuraamista sekä muita ohjauksen, johtamisen ja tilivelvollisuuden toteuttamisen tarpeita varten tuloksellisuuden seurantajärjestelmänsä siten kuin valtioneuvoston asetuksella tarkemmin säädetään.

Viraston ja laitoksen on järjestettävä maksullisen toiminnan kannattavuuden seuranta siten, että maksullisen toiminnan vuositulo voidaan esittää tilinpäätöksen yhteydessä, jollei maksullinen toiminta ole vähäistä.

.....

**Valtion talousarviosta annetun asetuksen
7 luku**

**Tuloksellisuuden ja johdon laskentatoimi
sekä muu seurantajärjestelmä**

55 § (7.4.2004/254)

Viraston ja laitoksen on järjestettävä 41 §:ssä säädetyn kirjanpitoa lisäksi toiminnan tuloksellisuuden seuranta (tuloksellisuuden laskentatoimi) siten, että ne tuottavat taloudellisella ja luotettavalla tavalla:

- 1) viraston ja laitoksen ulkoisessa ohjauksessa tarvittavat olennaiset tiedot; sekä
- 2) 63 ja 65 §:ssä säädetty tilinpäätös- ja toimintakertomustiedot.

Tuloksellisuuden laskentatoimen ja muun seurantajärjestelmän järjestämisessä otetaan huomioon toiminnan jatkuvuus siten, että tärkeimpiä, tilinpäätöksessä ja toimintakertomuksessa raportoitavia taloutta ja tuloksellisuutta koskevia tietoja voidaan verrata kuluvan vuoden lisäksi kahden aikaisemman vuoden tietoihin. Viraston ja laitoksen on järjestettävä johdon laskentatoimi ja sen hyödyntäminen viraston ja laitoksen tuloksellisen johtamisen ja 69 §:ssä säädettyjen sisäisen valvonnan menettelyiden edellyttämällä tavalla.

.....

**Valtion talousarviosta annetun asetuksen
7 luku**

Tuloksellisuuden seurantajärjestelmä

55 §

Viraston ja laitoksen on järjestettävä 41 §:ssä säädetyn kirjanpitoa lisäksi toiminnan tuloksellisuuden seuranta siten, että ne tuottavat taloudellisella ja luotettavalla tavalla:

- 1) viraston ja laitoksen ulkoisessa ohjauksessa tarvittavat olennaiset tiedot; sekä
- 2) 63 ja 65 §:ssä säädetty tilinpäätös- ja toimintakertomustiedot.

Tuloksellisuuden seurantajärjestelmän järjestämisessä otetaan huomioon toiminnan jatkuvuus siten, että tärkeimpiä, tilinpäätöksessä ja toimintakertomuksessa raportoitavia taloutta ja tuloksellisuutta koskevia tietoja voidaan verrata kuluvan vuoden lisäksi kahden aikaisemman vuoden tietoihin. Viraston ja laitoksen on järjestettävä johdon raportointi ja sen hyödyntäminen viraston ja laitoksen tuloksellisen johtamisen ja 69 §:ssä säädettyjen sisäisen valvonnan menettelyiden edellyttämällä tavalla.

.....

